Piaţa de fuziuni şi achiziţii din România în scădere în primul semestru din 2014

Piaţa românească de fuziuni şi achiziţii înregistrează o scădere moderată a activităţii în primul semestru al anului 2014 față de primul semestru al anului 2013, conform barometrului EY M&A Barometer România H12014, făcut public astăzi.

Spre deosebire de România, majoritatea ţărilor din Europa Centrală şi de Sud-Est (CSE) au cunoscut o intensificare a activității de fuziuni şi achiziţii în primul semestru al acestui an, înregistrându-se un număr total de 629 de tranzacţii. În plus, se înregistrează o creştere semnificativă, de 35,9%, a valorii estimate a pieţei de M&A din regiunea CSE faţă de primul semestru din 2013, generată, în primul rând, de o megatranzacţie care a avut loc pe piața din Cehia în primul semestru al acestui an.

În CSE, majoritatea companiilor care au făcut obiectul tranzacţiilor au avut cumpărători din aceeaşi regiune geografică – numărul acestora cumulând 51% din totalul tranzacţiilor. De asemenea, este de evidențiat faptul că tranzacţiile au fost încheiate mai ales de investitori strategici, iar cea mai atractivă industrie pentru cumpărători a fost tehnologia informaţiei (IT). În ceea ce privește valoarea, cele mai mari tranzacţii au vizat industria chimică.

În România, majoritatea companiilor româneşti care au făcut obiectul unei tranzacţii au avut cumpărători din România – numărul acestora cumulând 66% din totalul tranzacţiilor. De asemenea, Barometrul evidențiază faptul că tranzacţiile au fost dominate de investitori strategici, iar industria cea mai atractivă a fost tehnologia informației (IT), în timp ce, în

ceea ce privește valoarea, cele mai mari tranzacţii au vizat sectorul de energie şi minerit, cel de produse alimentare și băuturi, şi transporturi.

Profilul cumpărătorilor – strategici şi financiari
Tranzacţiile finalizate de investitorii strategici în primul trimestru din 2014 reprezintă 49% din numărul total, cu 10% mai puţin față de anul anterior.

Procentul investitorilor financiari a crescut la 51% din totalul celor prezenți pe piață, față de 41% în primul semestru din 2013, subliniind o disponibilitate mai mare a fondurilor private de investiţii de a investi în România.

Cei mai activi investitori externi
În primul semestru din 2014, dintr-un total de 19 tranzacţii efectuate de investitori externi, cele mai multe investiții au provenit, în mod egal, din Canada, Luxemburg şi Germania – fiecare cu câte 11% – în timp ce în primul trimestru al anului 2013 cei mai activi investitori externi au fost din Polonia (15%). SUA este singurul investitor cu o prezență constantă pe piața din România în ultimii doi ani, cu un nivel al investițiilor de 5% din total, în primul trimestru din 2014, faţă de 12% anul trecut.

Cele mai atractive sectoare
Sectorul IT a fost cea mai atractivă industrie (după numărul de tranzacţii), înregistrând 9 tranzacţii în primul semestru al acestui an. Acesta a fost urmat de sectorul de media şi telecomunicaţii (cu 7 tranzacţii) şi servicii (cu 7 tranzacţii).

În ceea ce privește valoarea tranzacțiilor, cele mai mari tranzacţii au vizat sectorul de energie şi minerit, urmat de transporturi şi servicii financiar-bancare.

Principalele tendinţe cu impact asupra pieţei de fuziuni şi achiziţii
Consolidarea sectorului energetic a fost cea mai vizibilă

tendinţă din piaţă, în care cea mai atractivă zonă pentru investiții a fost cea a energiilor regenerabile. Astfel, parcurile de energie fotovoltaică şi microhidrocentralele au atras jumătate din numărul de tranzacţii finalizate în primul semestru din 2014.

A doua tendinţă vine dinspre sectorul serviciilor financiar-bancare, marcând o consolidare a sectorului financiar, cu tranzacții majore în domeniul bancar şi de asigurări, dar şi alte zone, inclusiv cea de leasing.

“Piaţa românească de fuziuni şi achiziţii din prima jumătate a anului 2014 a fost dominată de tranzacţii sub pragul de 20 de milioane EUR. Chiar dacă au apărut anumite tranzacţii mari în sectorul serviciilor financiare, energiei şi materialelor de construcţii, acestea urmează să se finalizeze în 2015.

Pe de altă parte, piaţa locală a tranzacţiilor de mărime medie a înregistrat semnale pozitive puternice, cu numeroase tranzacţii în sectorul TMT (tehnologie, media şi telecomunicații). Alte sectoare în care s-a observat o accelerare a activității de fuziuni și achiziții au fost: energie, transporturi şi serviciile financiare. În plus, am remarcat un semnal pozitiv și din partea cumpărătorilor prin creșterea numărului de tranzacții urmărite de către fondurile de private equity, prin noi investiții sau achiziții efectuate de companiile din portofoliu, dar și o serie de tranzacții secundare.

În ceea ce privește vânzătorii, am observat o schimbare în activitatea antreprenorilor români, cărora EY le oferă suport în mod deosebit, aceștia devenind mult mai atenți la realităţile pieţei. Drept urmare, am văzut o descreștere a așteptărilor acestora privind evaluarea companiilor, o tendință în măsură să susțină în continuare activitatea de M&A în perioada următoare,” a declarat Florin Vasilică, partener şi lider al departamentului Servicii de asistenţă în tranzacţii, EY România.

****

Despre Barometrul EY privind piaţa de fuziuni şi achiziţii din România – 2014

Barometrul EY este un rezumat şi o analiză a informaţiilor făcute publice şi identificate în baze de date reputate.
Activităţile de fuziuni şi achiziţii şi datele cuprinse în barometru includ informaţii privind tranzacţiile de tip privat-privat şi exclud: achiziţii de pachete minoritare de acţiuni sub 15%, răscumpărarea de acţiuni deţinute de acţionarii minoritari sau de către acţionarii majoritari, tranzacţii imobiliare (cu excepţia cazului în care vânzatorul şi/sau cumpărătorul a fost o companie imobiliară sau un fond imobiliar), tranzacţii de pe piaţa de capital (cu excepţia tranzacţiilor care au dus la o schimbare a controlului), achiziţii de licenţe, contracte de asociere în participaţiune, investiţiile greenfield, IPO-uri, privatizări, tranzacţii care includ active din mai multe ţări (valoarea acestor tranzacţii a fost ignorată pentru fiecare ţară, dar numărul acestora a fost luat în considerare), reorganizări interne.

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajaţi în peste 700 de birouri din 150 de ţări şi venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Reţeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienţilor servicii prin care să beneficieze de oportunităţile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piaţa serviciilor profesionale încă de la înfiinţare, în anul 1992. Cei peste 500 angajaţi din România şi Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistenţă fiscală, asistenţă în tranzacţii şi servicii de asistenţă în afaceri către companii multinaţionale şi locale. Avem birouri în Bucureşti, Cluj-Napoca, Timişoara, Iaşi şi Chişinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat

pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este “Building a better working world”. Această redefinire a identităţii vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informaţii, vizitaţi pagina noastră de internet: www.ey.com.

Industria globală de tehnologie medicală şi biotehnologie trebuie să-şi diferenţieze produsele pentru a nu se confrunta cu standardizarea

– Medicii devin factori de influenţă mai puţin importanţi în deciziile de achiziţii legate de tehnologia medicală

– Veniturile realizate de companiile listate de tehnologie medicală şi biotehnologie din SUA şi Europa au totalizat 336,2 miliarde de USD în anul fiscal încheiat în iunie 2014

În pofida provocărilor comerciale continue de pe parcursul anului 2013, performanţele globale ale industriei de tehnologie medicală și biotehnologie rămân constante, păstrându-și nivelele relativ scăzute de creştere din ultimii ani. Dar, în timp ce industria se confruntă cu presiunea exercitată de piață și de autorităţile de reglementare, o nouă provocare amenință perspectivele de creștere: standardizarea, conform studiului anual EY, *Pulse of the industry: differentiating differently*.

Pentru a înțelege rolul pe care îl joacă standardizarea în prezent dar și asupra evoluției industriei MedTech, EY a derulat un sondaj în rândul a 162 de achizitori americani şi europeni din domeniul sănătăţii publice de pe patru pieţe importante din punct de vedere al tehnologiei medicale: Statele Unite, Marea Britanie, Germania şi Spania. Rezultatele sondajului indică faptul că multe produse de tehnologie medicală și biotehnologie sunt evaluate în primul rând pe baza prețului, în lipsa unor argumente mai bune în privinţa valorii adăugate din punctul de vedere al contribuției la rezultatele terapiilor medicale sau la eficientizarea costurilor actului medical.

Glen Giovannetti, Global Life Sciences Leader, EY, declară:

"*Pe măsură ce deciziile legate de achiziţii devin tot mai centralizate, iar puterea de influenţă trece de la personalul medical la administratorii şi managerii de spitale, reperele obişnuite privind achiziţionarea unui dispozitiv – brand, calitate şi design – devin tot mai puţin importante, preţul devenind astfel principalul diferențiator. Pentru a-și diferenția semnificativ oferta, companiile vor fi nevoite să dezvolte şi să promoveze produse care pot demonstra că sunt eficiente, îmbunătăţesc rezultatul terapiilor aplicate pacienţilor şi, în același timp, reduc costurile asociate acestor servicii*."

Raportul EY din acest an abordează, în același timp, subiectele legate de performanţele financiare ale companiilor, finanţări şi tendinţele legate de activitatea de tranzacționare şi impactul tranzacțiilor asupra modelelor de business din sectorul tehnologiei medicale, inclusiv reducerea riscului de standardizare.

Schimbarea profilului clienților şi evoluția priorităților în industrie

Un număr copleșitor de mare de respondenţi subliniază faptul

că preţul rămâne principalul criteriu în decizia de achiziţie de tehnologie medicală, 77% dintre aceştia menționând preţul ca fiind un factor prioritar atât în prezent cât şi în viitorul imediat. Cu toate acestea, pentru următorii trei ani, respondenţii se aşteaptă ca măsurile simple de reducere a costurilor să devină mai puţin importante. În schimb, anticipează că iniţiativele de reformare a domeniului sănătăţii concentrate pe valoare şi rezultate vor deveni mult mai importante. Dintre cei şase indicatori de presiune oferiţi respondenţilor ca variante de răspuns, valoarea produselor şi rezultatele generate au înregistrat cea mai mare creştere procentuală, marcând un salt de la 13 % între momentul actual şi o perspectivă de trei ani.

Între timp, respondenţii se aşteaptă ca medicii practicieni să aibă mult mai puțină influență asupra deciziei de achiziție în următorii trei ani, situându-se la același nivel cu alți factori de decizie din departamentul financiar sau cel de achiziții. Rugaţi să selecteze cei mai importanţi trei factori care influențează procesul de decizie în achiziţia de echipamente medicale din prezent, comparativ cu situația de peste trei ani, respondenţii au indicat o scădere de la 55% la 27%, într-un orizont de trei ani, a factorului “Preferinţa medicului pentru un anume echipament”, precum şi o scădere de la 32% la 22% a factorului “Design prietenos cu utilizatorul”.

Pe de altă parte, măsurile care vizează creşterea valorii produselor şi îmbunătățirea rezultatelor acestora vor deveni factori de influenţă mult mai importanţi asupra deciziei de achiziţie. “Date care demonstrează rezultatele clinice” a fost selectat ca fiind principalul factor în decizia de achiziţie, în prezent de către 51% dintre respondenţi şi de către 62% peste trei ani. Acordurile de partajare a riscurilor legate de achiziţii vor marca o creștere estimată de la 6% în prezent la 25% peste trei ani.

Performanţele financiare rămân constante

Profitând de îmbunătățirea climatului financiar din domeniul îngrijirii sănătății şi de redresarea semnificativă a capitalizării pieţei, companiile de tehnologie medicală au înregistrat creşteri modeste ale veniturilor în anul financiar încheiat în iunie 2014, simultan cu îmbunăţirea situaţiei lichidităţilor şi activitatea de fuziunil şi achiziţii direcționată către consolidarea portofoliilor de produse şi servicii.

Rezultatele financiare cheie evidenţiate în raport:

► **Creşteri ale veniturilor:** Veniturile realizate de companiile listate de tehnologie medicală și biotehnologie din Statele Unite şi Europa au totalizat 336,2 miliarde de USD în 2013, o creştere de 4% faţă de anul precedent, cu mult sub ratele de creştere înregistrate înainte de criză.

► **Avântul ofertelor publice inițiale (IPOuri):** În cursul celor douăsprezece luni încheiate în iunie 2014, companiile din industria de tehnologie medicală au avut parte de una dintre cele mai favorabile ferestre de oportunitate pentru lansarea de IPO-uri. 31 de companii au fost listate pe piaţa de capital în Statele Unite şi Europa în acest interval de timp, reuşind să acumuleze un capital de 1,5 miliarde USD, o creştere de 600% faţă de perioada anterioară.

► **Finanţările rămân puternice:** companiile de tehnologie medicală și biotehnologie au atras finanţări de 27,3 miliarde de USD în perioada iunie 2013 – iunie 2014, 71% dintre aceste finanţări provenind din tranzacţionarea datoriilor. În timp ce cifrele indică o scădere de 14% faţă de anul anterior, marchează cea de-a doua mare creștere de capital din 2008 până în prezent. Companile din SUA au atras cea mai mare parte din totalul finațărilor, în valoare de 22,2 miliarde de USD. Finanțările de tip *venture capital* au rămas constante, totalizând 4,4 miliarde de USD, comparativ cu 4,2 miliarde USD în anul anterior, o parte din ele fiind datorate creşterii investiţiilor de tip *corporate venture capital* şi a celor

venite din zona investitorilor strategici.

Patrick Flochel, lider european EY științele vieții și lider global sectorul farmaceutic, declară:

“*În timp ce industria MedTech continuă să demonstreze că are capacitate de adaptare, rezultatele studiului nostru oferă noi dovezi privind faptul că regulile tradiţionale ale competiției devin mai puţin relevante și obligă companiile să implementeze strategii noi pentru a obține un succes durabil. Chiar dacă strategiile alese de fiecare firmă în parte vor fi diferite, companiile vor fi nevoite să descopere noi căi de a demonstra că produsele lor ajută furnizorii de servicii medicale să atingă standarde de îngrijire a sănătăţii de cea mai înaltă calitate şi să-şi crească cota de piaţă, excluzând costurile din această ecuație.*”

****

Despre studiu:

Companiile de tehnică medicală şi biotehnologie (*medtech*) sunt definite în cadrul acestui studiu drept acele companii care au ca principală activitate designul şi fabricarea de echipamente medicale şi consumabile şi care îşi au sediul în Statele Unite sau Europa. În cadrul studiului, datele şi analizele aferente pieţei din Israel au fost incluse în piaţa europeană şi orice grupare între date din S.U.A. şi Europa apare menţionată în studiu drept “la nivel mondial”. În sens mai larg, definiţia include producătorii de dispozitive medicale şi de diagnosticare, furnizorii de soluţii tehnice pentru furnizorii de medicamente, dar exclude distribuitorii şi companiile care livrează servicii, cum ar fi organizaţiile sub-contractate axate pe cercetare şi organizaţiile sub-contractate producătoare. Toate companiile listate de medtech au fost clasificate ca aparţinând uneia din cele cinci mari categorii de produse: Imagistică, Diagnostic ne-imagistic, Cercetare şi alte echipamente, Dispozitive terapeutice şi altele.

Sondajul a fost derulat în luna august 2014, în rândul a 162 de respondenţi – 71 din Statele Unite, 33 din Marea Britanie şi Germania, şi 25 din Spania. Dintre aceştia, 85 deţineau funcții în clinici medicale (şef departament cardiologie, şef de departament etc) şi 77 aveau un rol administrativ sau managerial (în achiziţii, în lanţul de aprovizionare etc.).

****

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajaţi în peste 700 de birouri din 150 de ţări şi venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Reţeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienţilor servicii prin care să beneficieze de oportunităţile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piaţa serviciilor profesionale încă de la înfiinţare, în anul 1992. Cei peste 500 angajaţi din România şi Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistenţă fiscală, asistenţă în tranzacţii şi servicii de asistenţă în afaceri către companii multinaţionale şi locale. Avem birouri în Bucureşti, Cluj-Napoca, Timişoara, Iaşi şi Chişinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este “Building a better working world”. Această redefinire a identităţii vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informaţii, vizitaţi pagina noastră de internet: www.ey.com.

Trei sferturi dintre afacerile de familie din România au înregistrat creşteri în ultimul an, arată sondajul PwC Family Business Survey

- *Afacerile de familie rămân un segment economic dinamic şi stabil;*
- *Competiţia este însă mai intensă, presiunea asupra preţurilor este în creştere, iar viteza schimbărilor se accelerează;*
- *În cele mai multe cazuri succesiunea nu este planificată, doar 16% dintre afacerile de familie având un plan de succesiune detaliat;*

74% dintre afacerile de familie din România declară că au înregistrat o creştere a cifrei de afaceri în ultimul an financiar, însă antreprenorii din ţara noastră sunt mai precauţi decât omologii lor la nivel global în ceea ce priveşte viitorul, ei fiind preocupaţi mai ales de situaţia economică generală şi de înăsprirea competiţiei, arată rezultatele celei mai recente ediţii ale sondajului global PwC *Family Business Survey*.

62% dintre respondenţii români se aşteaptă la o creştere constantă a afacerii lor în următorii cinci ani, iar alţi 13% mizează pe o creştere rapidă şi agresivă. Nevoia de continuă inovare, instabilitatea pieţei, atragerea personalului cu abilităţi cheie, competiţia acerbă şi globalizarea accentuată sunt menţionate ca fiind cele mai importante provocări pentru afacerile de familie din România.

Pentru a continua să crească, afacerile de familie trebuie să se adapteze mai repede, să inoveze mai devreme şi să-şi profesionalizeze felul în care îşi desfăşoară operaţiunile. Acestea sunt doar câteva dintre concluziile celui de-al şaptelea sondaj bienal PwC pe un eşantion global de 2.378 proprietari şi directori de afaceri de familie din peste 40 de ţări, inclusiv România.

Raportul, intitulat ***Up close and professional: the family factor***, arată că, în ciuda mediului economic dificil, îngreunat de lipsa de forţă de muncă talentată, de dificultăţile legate de inovaţie şi guvernanţa corporativă, afacerile de familie rămân dinamice şi adaptabile. Astfel, afacerile de familie reprezintă 70-90% din PIB-ul global şi sunt un barometru al sănătăţii economiei.

O concluzie interesantă a ediţiei din acest an este că nevoia de profesionalizare a afacerii devine din ce în ce mai mult o problemă centrală a afacerilor de familie, agravată şi de presiunea acerbă asupra preţurilor, creşterea costurilor şi de mega tendinţele care schimbă faţa economiei globale. În ediţia din 2012 această nevoie a fost foarte puţin menţionată, dar anul acesta 40% dintre respondenţi au considerat că profesionalizarea va fi una dintre provocările principale în următorii cinci ani. Aceasta trebuie însoţită şi de o „profesionalizare" a raporturilor familiei cu compania.

„Este clar că au apărut noi provocări la orizont pentru afacerile de familie: contextul economic este mai dificil,



competiţia mai agresivă, presiunea asupra preţurilor este în creştere, iar schimbările se produc cu o viteză din ce în ce mai mare. Cu toate acestea, afacerile antreprenoriale dau dovadă de rezistenţă şi de capacitate de adaptare, ele fiind fundamentul unei creşteri economice sănătoase. Totuşi, există o dinamică a familiei (*family factor*) care poate avea un impact major asupra companiei, impact care pare să fie ignorat de către cei

mai mulţi respondenţi” a declarat Alexandru Medelean, Liderul echipei de servicii integrate pentru antreprenori şi afaceri de familie din cadrul PwC România.

Mai competitive, mai volatile

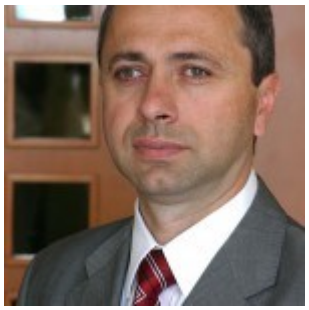
În general, afacerile de familie la nivel global sunt în formă relativ bună, 65% dintre ele înregistrând creştere în ultimele 12 luni, iar 70% aşteptându-se să crească constant în următorii cinci ani. 15% caută să îşi dezvolte afacerea în mod agresiv, comparativ cu 12% în 2012. Aceste ambiţii de creştere agresivă sunt mai pronunţate în China (57%), Orientul Mijlociu (40%) şi India (40%).

Cu toate acestea, numărul respondenţilor neîncrezători în abilităţile lor de recrutare a personalului calificat în următoarele 12 luni a crescut de la 43% în 2012 la 49% astăzi. Iar procentajul celor care identifică situaţia economică generală ca provocarea principală în anul care urmează a crescut uşor de la 60% în 2012 la 63% în 2014.

Pragmatismul câştigă în faţa sentimentelor

Afacerile de familie au devenit mult mai pragmatice faţă de sondajul realizat în 2012. Priorităţile pe care le menţionează sunt continuitatea afacerii şi creşterea profitabilităţii. Acestea sunt urmate de factorii care influențează direct aceste obiective, în timp ce subiectele legate de familie şi de comunitate sunt plasate mai jos în ierarhia priorităţilor.

Cu doi ani în urmă, 70% dintre cei chestionaţi aveau un simţ puternic al responsabilităţii faţă de iniţiativele comunităţii locale; procentajul acestora a scăzut la 59% anul acesta.



„Afacerile de familie care au răspuns la sondajul global al PwC consideră că şi-au îndeplinit ‘responsabilitatea’ faţă de comunitatea locală prin protejarea locurilor de muncă pe timpul recesiunii. Acum proprietarii şi managerii afacerilor de familie aşteaptă din partea guvernelor să-şi îndeplinească promisiunile legate de îmbunătăţirea infrastructurii, reducerea birocraţiei şi pregătirea unei forţe de muncă mai bine specializată”, a adăugat Ionuţ Simion, Partener, Lider servicii de consultanţă fiscală pentru antreprenori şi afaceri de familie, PwC România.

Diversificare pentru supravieţuire?

Din sondajul global din acest an mai rezultă şi că 68% dintre afacerile de familie sunt implicate în export, vânzările din străinătate reprezentând aproximativ un sfert din cifra de afaceri a respondenţilor. Aproape trei sferturi dintre cei chestionaţi se aşteaptă să exporte în următorii cinci ani şi sunt de părere că aceste exporturi vor reprezenta mai mult de o treime din totalul vânzărilor. Cei mai avizi exportatori sunt cei care caută o creştere agresivă a afacerii, care au cifra de afaceri de peste 100 milioane dolari şi care provin din industria producătoare sau agricultură. Din punct de vedere geografic, cei mai ambiţioşi sunt cei din Europa de Est, ţările BRIC şi cvartetul „MINT” compus din Mexic, Indonezia, Nigeria şi Turcia.

Puţine afaceri se aşteaptă însă să exporte către un număr simţitor mai mare de ţări, majoritatea având tendinţa de a se limita la ţările învecinate sau cele cu care au o limbă şi cultură asemănătoare.



“Acest lucru arată că le lipsesc fie competenţele, fie încrederea pentru a pătrunde pe noi pieţe. Multe ar avea probabil nevoie să angajeze personal talentat din exterior pentru a reduce diferenţele, iar dacă nu o fac ar putea să rateze multe oportunităţi de creştere” spune Mihai Aniţa, Partener, Lider servicii de audit pentru antreprenori şi afaceri de familie, PwC România.

Imperativul digital

În ediţia de anul acesta a *PwC Global CEO Survey*, sondaj realizat în rândul directorilor de companii, 81% dintre respondenţi au menţionat avansul tehnologic drept una dintre cele trei mega tendinţe globale cu cel mai mare potenţial de a le transforma activitatea în următorii cinci ani. În mod similar, şi afacerile de familie recunosc impactul în creştere al tehnologiei digitale, 79% dintre respondenţii *PwC Family Business Survey* plasând-o printre primele trei mega tendinţe.

Un procentaj ridicat (72%) dintre respondenţi sunt de acord că trebuie să îşi adapteze modul în care operează în exteriorul companiei şi să se organizeze corespunzător în interiorul ei pentru a optimiza exploatarea oportunităţilor din sfera digitală şi pentru a evita să fie înghiţiţi de concurenţii mai avansaţi. Cele mai mari procentaje pentru înţelegerea potenţialului comercial al sferei digitale au fost înregistrate în rândul respondenţilor din pieţele emergente din România (80%), China (77%), Kenya, India şi Malaiezia (toate 69%). Cel mai mic procentaj a fost înregistrat în Irlanda (45%), Marea Britanie (45%) şi Canada (38%).

Profesionalizarea afacerii

Profesionalizarea afacerii de familie înseamnă structurarea şi disciplinarea viziunii şi canalizarea energiei caracteristice acestui tip de companii antreprenoriale. Aceasta le va ajuta

în inovaţie, diversificarea mai eficientă a ramurilor de activitate, creşterea exporturilor şi dezvoltarea mai rapidă.

„Profesionalizarea" familiei

Profesionalizarea afacerii în sine nu este însă suficientă şi trebuie însoţită de o abordare la fel de riguroasă a raporturilor de familie. Aceasta înseamnă, de exemplu, stabilirea unor proceduri care să reglementeze modul în care familia interacţionează cu afacerea – inclusiv stabilirea unei infrastructuri a procesului decizional şi a canalelor formale de comunicare. Acestea se vor dovedi esenţiale în situaţii tensionate sau conflictuale. Pe scurt, este vorba despre protejarea interesului familiei şi garantarea supravieţuirii firmei.

Succesul succesiunii

O abordare profesională este cea mai importantă în cazul succesiunilor. Mult prea multe afaceri de familie încă nu au realizat cât potenţial distructiv are acest aspect. 53% dintre respondenţi afirmă că au planuri de succesiune pentru unele funcţii de conducere, chiar dacă nu pentru toate, însă doar 30% dintre aceste planuri sunt documentate în mod corespunzător. Doar 16% declară că au proceduri de succesiune detaliate.

„Un plan care nu este pus pe hârtie nu este un plan, este doar o idee. Aceasta este o problemă de care afacerile de familie trebuie să se ocupe cu aceeaşi seriozitate şi energie cu care se ocupă şi de profesionalizarea altor aspecte ale afacerii. Fără aceste planuri, toată afacerea este supusă riscului", a adăugat Ionuţ Simion.

Despre raport:

1. Sondajul PwC din 2014 în rândul afacerilor de familie a luat în considerare companiile de familie cu o cifră de afaceri mai mare de 5 milioane de dolari din peste 4o de

ţări. Interviurile cu 2.378 proprietari de afaceri de familie şi directori executivi au avut loc între 29 aprilie şi 29 august 2014. Valoarea totală însumată a cifrei de afaceri a companiilor acoperite de prezentul raport depăşeşte 500 de miliarde de dolari.

2. Concluziile sondajului global al PwC în rândul afacerilor de familie, ***Up close and professional: the family factor***, pot fi descărcate de la adresa www.pwc.com/familybusinesssurvey.

3. Mai multe informaţii privind răspunsurile antreprenorilor din ţara noastră vor fi date publicităţii în perioada următoare, în cadrul unui raport asupra principalelor rezultate pentru România.

Despre PwC

Firmele din reţeaua PwC ajută organizaţiile şi indivizii să creeze valoarea adăugată de care au nevoie. Suntem o reţea de firme prezentă în 157 de ţări cu mai mult de 195.000 de specialişti dedicaţi oferirii de servicii de calitate de audit, consultanţă fiscală şi consultanţă pentru afaceri. Spuneţi-ne care sunt lucrurile importante pentru dumneavoastră şi descoperiţi mai multe informaţii despre noi vizitând site-ul www.pwc.ro.

Balanţa de plăţi şi datoria externă – august 2014

Datele statistice privind balanţa de plăţi şi datoria externă sunt compilate şi prezentate conform noilor standarde metodologice internaţionale (vezi Precizări metodologice).

În perioada ianuarie – august 2014[p], **contul curent** al balanţei de plăţi a înregistrat un deficit de 945 milioane euro, comparativ cu 489 milioane euro în aceeaşi perioadă a anului 2013, pe fondul majorării deficitului înregistrat de balanţa veniturilor primare (cu 1 037 milioane euro) şi al reducerii excedentului veniturilor secundare (cu 294 milioane euro).

– milioane euro –

	ianuarie – august 2013[p]			**ianuarie – august 2014[p]**		
	CREDIT	**DEBIT**	**SOLD**	**CREDIT**	**DEBIT**	**SOLD**
CONTUL CURENT (A+B+C)	**42 191**	**42 680**	**-489**	**45 057**	**46 002**	**-945**
A. Bunuri şi servicii	36 833	37 362	-529	39 881	39 535	346
a. Bunuri	28 304	31 874	-3 570	30 297	33 801	-3 504
b. Servicii	8 529	5 488	3 041	9 584	5 734	3 850
– servicii de prelucrare a bunurilor aflate în proprietatea terţilor	1 456	99	1 357	1 673	103	1 570
– transport	2 463	884	1 579	2 790	1 000	1 790
– turism – călătorii	760	975	-215	863	954	-91
– alte servicii	3 850	3 530	320	4 258	3 677	581
B. Venituri primare	1 980	3 351	-1 371	2 100	4 508	-2 408
C. Venituri secundare	3 378	1 967	1 411	3 076	1 959	1 117

p – Date provizorii

Investiţiile directe ale nerezidenţilor în România (date

estimate) au totalizat 1 424 milioane euro, din care participaţiile la capital (inclusiv profitul reinvestit) au însumat 1 646 milioane euro, iar creditele intragrup au înregistrat o valoare negativă de 222 milioane euro (net).

Datoria externă pe termen lung a însumat **77 438 milioane euro** la 31 august 2014 (80,0 la sută din total datorie externă), în scădere cu 1,8 la sută faţă de 31 decembrie 2013.

Datoria externă pe termen scurt a înregistrat la 31 august 2014 nivelul de **19 313 milioane euro** (20,0 la sută din total datorie externă), în creștere cu 0,5 la sută faţă de 31 decembrie 2013.

Datoria externă a României la 31 august 2014 şi serviciul datoriei externe în perioada ianuarie – august 2014

– milioane euro –

	Datoria externă		Serviciul datoriei externe în perioada ianuarie – august 2014[p]
	Sold la 31.12.2013[p]	Sold la 31.08.2014[p]	
I. Datoria externă pe termen lung	78 860	77 438	14 759
I.1. Datoria publică	30 294	31 726	4 728
I.1.1. Datoria publică directă, din care:	29 069	30 591	4 619
I.1.1.1. Împrumuturi de la FMI	1 121	437	719
I.1.2. Datoria garantată public	1 225	1 135	109
I.2. Datoria negarantată public, din care:	42 756	42 480	7 285
I.2.1. Depozite pe termen lung ale nerezidenţilor	6 453	6 342	1 573
I.3. Datoria autorităţii monetare, din care:	5 810	3 232	2 746
I.3.1. Împrumuturi de la FMI	4 708	2 097	2 746
I.3.2. Alocări de DST de la FMI	1 102	1 135	0
II. Datoria externă pe termen scurt	19 209	19 313	19 303[e]
Total datorie externă (I+II)	98 069	96 751	34 062

e – date estimate

p – date provizorii

Rata serviciului datoriei externe pe termen lung a fost 37,0 la sută în perioada ianuarie – august 2014, comparativ cu 42,9 la sută în anul 2013. **Gradul de acoperire** a fost 6,9 luni de importuri de bunuri şi servicii la 31 august 2014, comparativ cu 7,3 luni de importuri la 31 decembrie 2013.

Precizări metodologice

1. Începând cu anul 2014, standardul metodologic internaţional pentru elaborarea balanţei de plăţi este asigurat de Manualul FMI *Balanţa de plăţi şi poziţia investiţională internaţională, ediţia a-VI-a (BPM6)*, care înlocuieşte Manualul FMI Balanţa de plăţi, ediţia a-V-a (BPM5). Pentru a menţine şi îmbunătăţi coerenţa între statisticile macroeconomice internaţionale, manualul BPM6 a fost elaborat în concordanţă cu actualizarea Definiţiei OECD benchmark a investiţiilor străine directe (BD4 – 2008), precum şi a Sistemului Conturilor Naţionale (SCN 2008). Metodologia BPM6 a fost transpusă în legislaţia europeană prin Regulamentul UE nr. 555/2012 privind statisticile comunitare în domeniul balanţei de plăţi, al comerţului internaţional cu servicii şi al investiţiilor străine directe. Pentru detalii privind principalele modificări metodologice şi comparabilitatea datelor se poate accesa link-ul: Implementarea noilor standarde metodologice în statisticile elaborate de BNR.
2. Pentru interpretarea datelor, la **contul curent** se vor avea în vedere următoarele:
    1. **Bunuri (pe principiul balanţei de plăţi)**: Sursa datelor: Institutul Naţional de Statistică – Comerţul internaţional cu bunuri. Importurile FOB se calculează de BNR pe baza coeficientului de transformare CIF/FOB de 1,0430 determinat de INS: INS – Actualizarea coeficientului CIF/FOB. Principiul balanţei de plăţi presupune înregistrarea bunurilor pe criteriul „schimbului de proprietate economică” (se includ bunurile care intră în proprietatea rezidenţilor, indiferent dacă bunurile trec sau nu frontiera ţării respective), în timp ce în statistica comerţului internaţional, bunurile se înregistrează după criteriul „trecerii frontierei” (se includ

bunurile care trec frontiera, indiferent dacă se află sau nu în proprietatea rezidenţilor). ***Pentru asigurarea respectării principiului „schimbului de proprietate economică", datele furnizate de INS sunt ajustate de BNR, astfel că valorile exportului şi importului de bunuri din balanţa de plăţi sunt diferite de cele din statistica comerţului internaţional cu bunuri.*** Principala diferenţă dintre cele două statistici provine de la *Prelucrarea bunurilor aflate în proprietatea terţilor*, care, conform BPM6, a fost reclasificată de la *comerţul cu bunuri* la *comerţul cu servicii*, iar sursa datelor pentru această poziţie a fost modificată de la *Comerţul internaţional cu bunuri* la *Cercetarea statistică trimestrială privind comerţul internaţional cu servicii*, derulată de BNR;

2. **Servicii**: Sursa datelor: Cercetarea statistică trimestrială privind comerţul internaţional cu servicii;
3. **Venituri primare**: includ venituri din muncă, venituri din investiţii în active financiare (investiţii directe, de portofoliu şi alte investiţii) şi alte venituri primare (impozite, subvenții);
4. **Venituri secundare**: includ transferuri curente private şi transferuri ale administraţiei publice.

3. **Investiţii străine directe**: Creditele subordonate dintre intermediari financiari afiliaţi (bănci, IFN-uri) nu mai sunt considerate de natura investiţiilor directe, ca în BPM5, ci se înregistrează în *contul financiar/ alte investiţii*.
4. Soldul datoriei externe publice este calculat pe bază cash (nu include dobânda acumulată şi care nu a ajuns la scadenţă). *Datoria externă publică directă* include împrumuturile externe contractate direct de MFP şi autorităţile administraţiei publice locale, în baza

legislaţiei privind datoria publică, inclusiv cele primite de MFP conform OUG nr. 99/2009 privind ratificarea Acordului *Stand-By* dintre România şi FMI, precum şi titlurile de stat cumpărate de nerezidenţi – calculate la valoarea de piaţă. *Datoria externă garantată public* include împrumuturile externe garantate de MFP şi autorităţile administraţiei publice locale, conform legislaţiei privind datoria publică. *Împrumuturile de la FMI* (pct. I.3.1 din tabel) reprezintă sumele trase în baza Acordului *Stand-By* cu România, exclusiv sumele primite de MFP de la FMI conform OUG nr. 99/2009 (punctul I.1.1.1 din tabel). Conform BPM6, *alocările de DST de la FMI* (pct. I.3.2 din tabel) sunt clasificate ca datorie externă pe termen lung.

5. Rata serviciului datoriei externe pe termen lung se calculează ca raport între serviciul datoriei externe pe termen lung şi exportul de bunuri şi servicii.
6. Gradul de acoperire a rezervei în luni de importuri se calculează ca raport între rezervele internaţionale ale României (valută + aur) la sfârşitul perioadei şi importul mediu lunar de bunuri şi servicii din perioada respectivă.
7. Datele de balanţă de plăţi sunt revizuite lunar; pentru a vizualiza datele revizuite aferente lunilor anterioare se poate accesa: Baza de date interactivă. În luna ianuarie 2015, baza de date interactivă va fi actualizată cu seriile de date istorice lunare şi trimestriale transpuse în metodologia BPM6, începând cu perioada de referinţă 2008.

Sursa: www.bnr.ro

CJUE: Impozitare indirectă a majorării de capital. Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(*)

„Fiscalitate – Directiva 2008/7/CE – Articolul 5 alineatul (2) și articolul 6 – Impozitare indirectă a majorării de capital – Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate”

În cauza C-299/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Grondwettelijk Hof (Belgia), prin decizia din 16 mai 2013, primită de Curte la 30 mai 2013,

Isabelle Gielen

împotriva

Ministerraad,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru doamna Gielen, de P. Malherbe, avocat;

– pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (2) și a articolului 6 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Gielen, pe de o parte, și Ministerraad (Consiliul de Miniștri), pe de altă parte, cu privire la impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (2) și (9) ale Directivei 2008/7 au următorul cuprins:

„(2) Impozitarea indirectă a majorării de capital, în special impozitul pe capital (impozitarea aporturilor la

capitalul societăților comerciale și firmelor), taxa de timbru aplicată operațiunilor cu valori mobiliare și impozitarea operațiunilor de restructurare, indiferent dacă operațiunile respective presupun o majorare de capital, generează discriminări, dublă impozitare și neconcordanțe care afectează libera circulație a capitalurilor. Acest aspect se regăsește și în cazul altor impozite indirecte, similare impozitului pe capital și taxei de timbru aplicate operațiunilor cu valori mobiliare.

[…]

(9) Nu ar trebui să fie impus niciun impozit indirect asupra majorării de capital, altul decât impozitul pe capital. […]”

4 Potrivit articolului 1 din această directivă:

„Prezenta directivă reglementează impozitarea indirectă a:

(a) aporturilor la capitalul societăților de capital;

(b) operațiunilor de restructurare a societăților de capital;

(c) emiterii anumitor valori mobiliare și titluri de valoare.”

5 Articolul 3 din directiva menționată enumeră o serie de operațiuni care sunt considerate aporturi de capital în sensul acesteia.

6 Articolul 5 din Directiva 2008/7, intitulat „Tranzacții care nu sunt supuse impozitării indirecte”, prevede:

„(1) Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) aporturile de capital;

(b) împrumuturile sau furnizarea de servicii sub formă de aporturi de capital;

(c) înregistrarea sau orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității pe care o societate de capital trebuie s-o îndeplinească în funcție de forma sa legală de constituire;

(d) modificarea actului constitutiv sau a statutului unei societăți de capital, în special următoarele:

(i) transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital;

(ii) transferul, dintr-un stat membru într-un alt stat membru, al sediului administrativ sau al sediului social al unei societăți de capital;

(iii) o modificare a obiectului de activitate al societății de capital;

(iv) prelungirea duratei de existență a societății de capital;

(e) restructurarea operațiunilor menționate la articolul 4.

(2) Statele membre nu impun nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip sau a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent;

(b) împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente, sau crearea, emiterea sau admiterea la

bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acestor obligațiuni sau a altor titluri de valoare negociabile.”

7 Articolul 6 din această directivă, intitulat „Taxa pe valoarea adăugată și alte taxe”, prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 5, statele membre pot impune următoarele impozite și taxe:

(a) taxe la cesiunea titlurilor de valoare, impozitate sau nu la o cotă unică;

(b) taxe de cesiune, inclusiv taxe de cadastru, la transferul unor activități sau imobile, situate pe teritoriul acestora, către o societate de capital;

(c) taxe de cesiune la transferul activelor de orice fel cesionate unei societăți de capital, atât timp cât contravaloarea transferului de proprietate este alta decât părțile sociale deținute în cadrul societății;

(d) taxe la constituirea, înregistrarea sau radierea ipotecilor sau alte taxe pe terenuri sau alte proprietăți;

(e) taxe datorate sub forma unor onorarii sau speze;

(f) taxa pe valoarea adăugată.

(2) Cuantumul impozitelor și taxelor impuse enumerate la alineatul (1) literele (b)-(e) nu se modifică în funcție de situarea sau nu a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți de capital pe teritoriul statului membru care impune respectivele impozite sau taxe. Cuantumul acestora nu poate depăși cuantumul impozitelor sau al taxelor aplicabile unor operațiuni similare desfășurate în statul membru care le aplică.”

8 În conformitate cu articolele 16 și 17 din Directiva 2008/7, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1

ianuarie 2009, Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335”). Dispozițiile articolului 5 alineatul (2) și ale articolului 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7 reiau, în esență, conținutul articolului 11 și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva 69/335.

Dreptul belgian

9 Articolele 3-5 și 7 din Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor de valoare la purtător (*Belgisch Staatsblad*, 23 decembrie 2005, p. 55488, și 6 februarie 2006, p. 6111) prevăd, în esență, interdicția de a emite și de a remite efectiv titluri la purtător noi, începând cu 1 ianuarie 2008, conversia prin lege a anumitor titluri la purtător în titluri de valoare dematerializate și obligația de a converti, cel târziu până la 31 decembrie 2013, celelalte titluri la purtător, în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate, la alegerea titularului. Eliminarea treptată a efectelor comerciale la purtător se înscrie în cadrul combaterii abuzurilor, a criminalității financiare, a finanțării terorismului, a practicilor de spălare a banilor și a fraudei fiscale.

10 Potrivit articolului 167 din Codul privind diverse taxe și impozite (code des droits et taxes divers, denumit în continuare „codul”), introdus prin Legea din 28 decembrie 2011 privind diferite dispoziții (*Belgisch Staatsblad*, 30 decembrie 2011, p. 81644):

„Se stabilește impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative conform Legii din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, cu excepția titlurilor de

valoare, în sensul articolului 2 paragraful 1 punctul 1 din Legea din 14 decembrie 2005 menționată anterior, scadente înainte de 1 ianuarie 2014.”

11 Articolul 168 din cod prevede:

„Cota de impozitare este de:

– 1 % pentru conversiile realizate în cursul anului 2012;

– 2 % pentru conversiile realizate în cursul anului 2013.”

12 Articolul 169 din cod are următorul cuprins:

„Impozitul datorat este calculat, la data depunerii:

a) pentru valorile mobiliare admise pe piața reglementată sau într-un sistem multilateral de tranzacționare, în funcție de ultimul curs stabilit înainte de data depunerii;

b) pentru titlurile de creanță neadmise pe piața reglementată, din valoarea nominală a capitalului creanței;

c) pentru titlurile de participare în cadrul organismelor de plasament cu număr variabil de participațiuni, din ultima valoare de inventar calculată înainte de data depunerii;

d) în celelalte cazuri, din valoarea contabilă, fără dobânzi, a titlurilor din ziua depunerii, care va fi apreciată de cel care convertește titlurile.

Atunci când valoarea titlurilor care trebuie convertite este exprimată în monedă străină, aceasta este convertită în euro pe baza cursului de schimb la vânzare de la data depunerii.”

13 Articolul 170 din cod prevede:

„Impozitul se achită:

1° prin intermediari specializați, atunci când titlurile la purtător sunt înscrise într-un cont de titluri în urma depunerii lor de către titular;

2° prin societăți emitente, atunci când titlurile sunt depuse în vederea conversiei lor în titluri nominative.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Doamna Gielen este, împreună cu cei doi copii ai săi, proprietara mai multor titluri la purtător emise de două societăți pe acțiuni cu sediul în Belgia. La 21 decembrie 2011, aceasta le-a convertit în titluri nominative, în conformitate cu Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, însă această conversie nu a putut fi realizată înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2012, a impozitului pe titlurile la purtător instituit prin Legea din 28 decembrie 2011 privind dispoziții diverse.

15 Doamna Gielen a introdus, în fața Grondwettelijk Hof, o acțiune în anularea dispozițiilor care instituie acest impozit, pentru încălcarea în special a articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7. Ea apreciază că, întrucât conversia titlurilor la purtător este obligatorie, aceasta face parte dintre „operațiunile globale” de majorare de capital și, prin urmare, nu poate fi supusă niciunei impozitări indirecte.

16 Guvernul belgian este de părere că impozitul nu are ca obiectiv să aducă atingere tranzacțiilor economice sau financiare voluntare care privesc acțiuni sau împrumuturi, ci urmărește să încurajeze societățile să respecte o dispoziție anterioară privind „combaterea abuzurilor”. Prin urmare, acesta nu intră în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care vizează, în opinia sa, operațiunile de pe piața primară. Acesta apreciază că respectiva directivă se referă la emiterea sau la punerea în circulație a titlurilor de valoare noi, iar nu la conversia

lor. Operațiunea de conversie prevăzută de Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător nu s-ar realiza nici pe piața primară, nici pe piața secundară, neavând, așadar, nicio legătură cu majorarea de capital.

17 În lumina jurisprudenței Curții și în special a Hotărârii FECSA și ACESA (C-31/97 și C-32/97, EU:C:1998:508), precum și a Hotărârii Comisia/Belgia (C-415/02, EU:C:2004:450), Grondwettelijk Hof dorește să știe dacă, având în vedere obligația de a converti titlurile la purtător cel târziu până la 31 decembrie 2013, impozitul trebuie să fie calificat drept impozitare indirectă, în sensul articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7.

18 În aceste condiții, Grondwettelijk Hof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune perceperii unui impozit pe conversia obligatorie prin lege a titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate și, în cazul unui răspuns afirmativ, un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din [această directivă]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune perceperii unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal și, în caz afirmativ, dacă un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

20 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, astfel cum

reiese din preambulul Directivei 69/335, pe care Directiva 2008/7 a înlocuit-o începând cu 1 ianuarie 2009, că aceasta urmărește promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată esențială pentru crearea unei uniuni economice având caracteristici similare cu cele ale unei piețe interne. Realizarea unui astfel de scop presupune, în ceea ce privește impozitarea majorării de capital, desființarea impozitelor indirecte în vigoare până la acel moment în statele membre și înlocuirea lor cu un impozit aplicat o singură dată în cadrul pieței interne, al cărui nivel să fie același în toate statele membre (a se vedea Hotărârea HSBC Holdings și Vidacos Nominees, C-569/07, EU:C:2009:594, punctul 28).

21 În această privință, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2008/7 interzice orice formă de impozitare indirectă, în special în ceea ce privește aporturile de capital. În plus, articolul 5 alineatul (2) literele (a) și (b) din directiva menționată interzice statelor membre să impună orice formă de impozitare indirectă în ceea ce privește, pe de o parte, crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip, precum și a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent, și, pe de altă parte, în special împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente.

22 În ceea ce privește articolul 11 litera (b) din Directiva 69/335, a cărui formulare este preluată la articolul 5 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2008/7, Curtea a precizat în Hotărârea sa FECSA și ACESA (EU:C:1998:508, punctul 18) că, deși această dispoziție nu menționează expres rambursarea unui împrumut obligatar, totuși, a interzice aplicarea unui impozit la emiterea unui împrumut obligatar, însă a-l admite la rambursarea unui astfel de împrumut ar avea

drept consecință, contrar obiectivului urmărit de directivă, impozitarea împrumutului ca operațiune globală pentru majorarea de capital.

23 De asemenea, în Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450, punctul 32), Curtea a decis că, deși articolul 11 litera (a) din Directiva 69/335, formulat în termeni identici cu articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7, nu menționează expres prima achiziție de acțiuni sau remiterea de titluri la purtător, totuși, a permite aplicarea unui impozit pe prima achiziție a unui titlu de valoare nou emis sau a unei taxe pe remiterea de titluri la purtător, care grevează predarea materială a unor astfel de titluri ce are loc în cadrul emiterii acestora, echivalează, în realitate, chiar cu impozitarea emiterii acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea capitalului.

24 Astfel, rezultă din jurisprudența Curții referitoare la dispozițiile articolului 11 din Directiva 69/335, în special din Hotărârea FECSA și ACESA (EU:C:1998:508), precum și din Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450), că, în conformitate cu obiectivele directivei menționate, interdicția impozitării operațiunilor de majorare de capital se aplică și operațiunilor care nu sunt expres vizate de această interdicție, în condițiile în care o astfel de impozitare echivalează cu impozitarea unei operațiuni care face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital. Această interpretare poate fi transpusă la articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care preia, într-o formulare identică, articolul 11 din Directiva 69/335.

25 În speță, deși, astfel cum susține guvernul belgian, este adevărat că articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 nu menționează expres conversia de acțiuni, totuși, conversia acțiunilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, devenită obligatorie prin Legea din 14 decembrie 2005 privind

eliminarea titlurilor de valoare la purtător, intră în sfera emiterii de acțiuni în sensul articolului 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7.

26 În consecință, stabilind un impozit pe conversia menționată, articolul 167 din cod, în realitate, nu face altceva decât să impoziteze chiar emiterea acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital, aducând astfel atingere efectului util al articolului 5 alineatul (2) litera (a) din directivă (a se vedea în acest sens Hotărârile FECSA și ACESA, EU:C:1998:508, punctele 18 și 19, precum și Comisia/Belgia, EU:C:2004:450, punctele 32 și 33).

27 În consecință, articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că interdicția aplicării oricărei forme de impozitare indirectă în ceea ce privește emiterea de acțiuni se opune unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător deja emise în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative precum cel în discuție în litigiul principal.

28 În ceea ce privește aspectul dacă un astfel de impozit poate fi justificat de articolul 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7, care permite statelor membre să aplice un impozit pe cesiunea titlurilor de valoare, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că articolul 12 din Directiva 69/335, al cărui mod de redactare era, în esență, identic cu cel al articolului 6 din Directiva 2008/7, constituie o derogare de la interdicția de principiu a formelor de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (Hotărârea Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, punctul 28).

29 Această dispoziție, care, fiind o excepție de la regula neimpozitării, este de strictă interpretare, nu se poate aplica în cazul unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător precum cel în discuție în litigiul principal.

30 Astfel, în cadrul acestei conversii, acțiunile la purtător sunt convertite în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, fără să existe un transfer al dreptului de la un prim titular la un al doilea titular.

31 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

32 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

Sursa: www.curia.europa.eu

CJUE: Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat. Stabilirea unei accize. Principiu care stabilește o rată a accizei pentru toate țigaretele. Posibilitatea statelor membre de a stabili o valoare minimă a accizei

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Directivele 95/59/CE și 2011/64/UE – Structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat – Stabilirea unei accize – Principiu care stabilește o rată a accizei pentru toate țigaretele – Posibilitatea statelor membre de a stabili o valoare minimă a accizei – Țigarete din categoria celor cu prețul cel mai mic – Reglementare națională – Categorie specifică de țigarete – Stabilirea accizei la 115 %”

În cauza C-428/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Consiglio di Stato (Italia),

prin decizia du 17 iulie 2013, primită de Curte la 26 iulie 2013, în procedura

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS)

împotriva

Yesmoke Tobacco SpA,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Yesmoke Tobacco SpA, de G. Contaldi, avvocato;

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;

– pentru guvernul spaniol, de M. J. García-Valdecasas Dorrego, în calitate de agent;

– pentru guvernul francez, de D. Colas și de F. Gloaguen, în calitate de agenți;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Colaço, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de D. Recchia, în calitate de agenți,

– având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 7 alineatul (2) și a articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO L 176, p. 24).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerul Economiei și Finanțelor) și Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) (Administrația Autonomă a Monopolurilor de Stat), pe de o parte, și Yesmoke Tobacco SpA, pe de altă parte, cu privire la o decizie a directorului general al AAMS, intitulată „Ripartizione dei Prezzi delle sigarette – Tabella A" (Repartizarea prețurilor țigaretelor – Tabelul A) din 11 ianuarie 2012 (GURI nr. 16 din 20 ianuarie 2012, denumită în continuare „decizia în litigiu"), prin care a fost introdusă o acciză minimă numai pentru țigaretele care au preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 95/59

3 Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/12/UE a Consiliului din 16 februarie 2010 (JO L 50, p. 1, denumită în continuare

„Directiva 95/59”), prevede la articolul 8 alineatul (2):

„Rata accizei proporționale și suma accizei specifice trebuie să fie aceeași pentru toate țigările.”

4 Articolul 16 alineatul (7) din Directiva 95/59 prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatelor (3), (4), (5) și (6), statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigarete.”

Directiva 2011/64

5 Potrivit considerentelor (2), (3), (9), (14) și (16) ale Directivei 2011/64:

„(2) Este necesar ca legislația fiscală a Uniunii referitoare la produsele din tutun să asigure funcționarea corectă a pieței interne și, în același timp, un nivel ridicat de protecție a sănătății, astfel cum se prevede la articolul 168 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, având în vedere că produsele din tutun pot fi extrem de dăunătoare pentru sănătate și având în vedere apartenența Uniunii la Convenția-cadru a Organizației Mondiale a Sănătății privind controlul tutunului (FCTC). Ar trebui să fie avută în vedere situația fiecăruia dintre diferitele tipuri de tutun prelucrat în parte.

(3) Unul dintre obiectivele Tratatului privind Uniunea Europeană este de a menține o uniune economică ale cărei caracteristici să fie similare cu cele ale unei piețe interne, în cadrul căreia există o concurență sănătoasă. În ceea ce privește tutunul prelucrat, realizarea acestui obiectiv presupune ca aplicarea taxelor privind consumul de produse în acest sector în statele membre să nu producă condiții de denaturare a concurenței și să nu împiedice libera lor circulație în cadrul Uniunii.

[…]

(9) În ceea ce privește accizele, armonizarea structurilor trebuie să conducă în special la concurență loială între diferitele categorii de tutun prelucrat care aparțin aceleiași grupe și care să nu fie denaturată de efectele induse de impozitare și, în consecință, la deschiderea piețelor naționale ale statelor membre.

[…]

(14) În ceea ce privește țigaretele, ar trebui asigurate condiții neutre de concurență pentru producători, ar trebui redusă fragmentarea piețelor tutunului și ar trebui susținute obiectivele în materie de sănătate. De aceea, o cerință minimă legată de preț ar trebui să privească prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul, în timp ce o valoare minimă monetară ar trebui să fie aplicabilă tuturor țigaretelor. Din aceleași motive, prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul ar trebui să servească, de asemenea, ca referință de măsurare a ponderii accizei specifice în cadrul sarcinii fiscale totale.

[…]

(16) Această convergență ar contribui de asemenea la asigurarea unui nivel ridicat de protecție a sănătății umane. Nivelul de taxare este într-adevăr un factor important asupra prețului produselor din tutun care influențează, la rândul său, obiceiurile legate de fumat ale consumatorilor. Frauda și contrabanda subminează influența taxelor în special asupra nivelului prețurilor țigaretelor și ale tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete, punând astfel în pericol îndeplinirea obiectivelor privind controlul tutunului și protecția sănătății.”

6 Articolul 1 din Directiva 2011/64 prevede:

„Prezenta directivă stabilește principiile generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică

tutunului prelucrat în statele membre.”

7 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 2011/64 are următorul cuprins:

„(1) Țigaretele fabricate în Uniune și cele importate din statele terțe fac obiectul unei accize *ad valorem*, calculată la prețul maxim de vânzare cu amănuntul, incluzând drepturile vamale, precum și al unei accize specifice calculate pe unitatea de produs.

Fără a aduce atingere primului paragraf, statele membre pot elimina drepturile vamale din baza de calcul a accizei *ad valorem* aplicate țigaretelor.

(2) Rata accizei *ad valorem* și nivelul accizei specifice trebuie să fie aceleași pentru toate țigaretele.”

8 Articolul 8 alineatele (3)-(6) din Directiva 2011/64 prevede:

„(3) Până la 31 decembrie 2013 componenta specifică a accizei nu este mai mică de 5 % și nici mai mare de 76,5 % din sarcina fiscală totală rezultată din combinarea următoarelor:

(a) acciza specifică;

(b) acciza *ad valorem* și taxa pe valoarea adăugată (TVA) percepute la prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul.

(4) De la 1 ianuarie 2014 componenta specifică a accizei pentru țigarete nu este mai mică de 7,5 % și nici mai mare de 76,5 % din sarcina fiscală totală rezultată din combinarea următoarelor:

(a) acciza specifică;

(b) acciza *ad valorem* și TVA percepute la prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul.

(5) Prin derogare de la alineatele (3) și (4), dacă

într-un stat membru apare o modificare a prețului mediu ponderat de vânzare cu amănuntul la țigarete, aducând componenta specifică a accizei, exprimată ca procent din sarcina fiscală totală, sub 5 % sau 7,5 %, în funcție de care procent este aplicabil, sau peste 76,5 % din sarcina fiscală totală, statul membru în cauză poate amâna ajustarea valorii accizei specifice până la data de 1 ianuarie a celui de al doilea an ulterior celui în care are loc modificarea de preț.

(6) Sub rezerva dispozițiilor alineatelor (3), (4) și (5) din prezentul articol și a articolului 7 alineatul (1) al doilea paragraf, statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigarete.”

9 Articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64 prevede:

„Acciza globală (acciza specifică și/sau acciza *ad valorem* exclusiv TVA), exprimată ca procent, ca sumă pe kilogram sau pentru un anumit număr de bucăți, va fi cel puțin echivalentă cu ratele sau sumele minime prevăzute pentru:

(a) trabucuri sau țigări de foi: 5 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 12 EUR pentru 1 000 de bucăți sau pe kilogram;

(b) tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete: 40 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau 40 EUR pe kilogram;

(c) alte tutunuri de fumat: 20 % din prețul de vânzare cu amănuntul, cu toate taxele incluse, sau 22 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2013, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 43 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 47 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2015, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 46 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 54 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2018, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 48 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 60 EUR pe kilogram.

Începând cu 1 ianuarie 2020, acciza globală pe tutunul de fumat tăiat fin destinat rulării în țigarete reprezintă cel puțin 50 % din prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum sau cel puțin 60 EUR pe kilogram.

Prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul se calculează în funcție de valoarea totală a tutunului tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum, pe baza prețului de vânzare cu amănuntul incluzând toate taxele, împărțit la cantitatea totală de tutun tăiat fin destinat rulării în țigarete eliberat pentru consum. Acesta este stabilit, nu mai târziu de 1 martie în fiecare an, pe baza datelor privind cantitățile totale eliberate pentru consum în cursul anului calendaristic precedent.”

10 Articolul 21 din Directiva 2011/64 prevede:

„Directivele 92/79/CEE, 92/80/CEE și 95/59[…], astfel cum au fost modificate prin directivele menționate în anexa I partea A, se abrogă, fără a aduce atingere obligațiilor statelor membre cu privire la termenele de transpunere în dreptul intern și de aplicare a directivelor prevăzute în anexa I partea B.

Trimiterile la directivele abrogate se înțeleg ca trimiteri la prezenta directivă și se citesc în conformitate cu tabelul de

corespondență din anexa II.”

11 Articolul 22 din directiva menționată prevede că aceasta intră în vigoare la 1 ianuarie 2011.

Dreptul italian

12 Intitulat „Tabelele de repartizare a prețurilor de vânzare cu amănuntul”, articolul 39 quinquies din Decretul legislativ nr.°504 din 26 octombrie 1995 (supliment ordinar la GURI nr. 279 din 29 noiembrie 1995), decret modificat prin articolul 55 alineatul 2 bis litera c) din Legea nr. 122 din 30 iulie 2010 (supliment ordinar la GURI nr. 176 din 30 iulie 2010, denumit în continuare „decretul legislativ”), prevede:

„1. Tabelele de repartizare a prețurilor de vânzare cu amănuntul a tutunului prelucrat sunt stabilite prin decizia directorului Administrației Autonome a Monopolurilor de Stat, care trebuie publicată în *Jurnalul Oficial al Republicii Italiene*. Prețurile de vânzare a produselor menționate la articolul 39 bis alineatul 1 literele a) și b) sunt stabilite în funcție de kilogramul convențional, care echivalează respectiv cu:

a) 200 de trabucuri;

b) 400 de țigări de foi;

c) 1 000 de țigarete.

2. Pentru țigarete, tabelele prevăzute la alineatul 1 sunt întocmite având ca referință țigaretele din categoria de preț cea mai solicitată, stabilite din trei în trei luni pe baza informațiilor primite în prima zi a fiecărui trimestru calendaristic și, în ceea ce privește stabilirea elementului specific al accizei, în funcție de prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul al țigaretelor menționat la alineatul 2 bis.

2 bis. Înaintea datei de 1 martie a fiecărui an calendaristic,

Administrația Autonomă a Monopolurilor de Stat [AAMS] stabilește, pentru țigaretele menționate la articolul 39 bis alineatul 1 litera b), prețul mediu ponderat de vânzare cu amănuntul pe kilogram convențional […], care este egal cu raportul, exprimat în euro fără zecimale, dintre valoarea totală, calculată în funcție de prețul de vânzare cu amănuntul, incluzând toate taxele, pentru țigaretele puse în vânzare în anul calendaristic precedent și cantitatea totală a respectivelor țigarete.”

13 Articolul 39 octies alineatele 3 și 4 din decretul legislativ, intitulat „Rata de bază și calculul accizei aplicabile tutunului prelucrat”, prevede:

„3. Pentru țigaretele din categoria de preț cea mai solicitată, stabilită conform articolului 39 quinquies alineatul 2, acciza este calculată prin aplicarea ratei de bază corespunzătoare la prețul de vânzare cu amănuntul. Această valoare reprezintă valoarea de bază.

4. Valoarea de bază prevăzută la alineatul 3 reprezintă, în limita a 115 %, acciza datorată pentru țigaretele care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată, menționată la articolul 39 quinquies alineatul 2.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Prin decizia în litigiu, directorul general al AAMS a stabilit, în temeiul articolului 39 octies alineatul 4 din decretul legislativ, la 115 % din valoarea de bază acciza minimă datorată pentru țigaretele cu un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

15 Yesmoke Tobacco SpA, societate care produce și comercializează țigarete la un preț mai mic decât cel din categoria de preț cea mai solicitată, a contestat decizia în litigiu la Tribunale amministrativo regionale per il Lazio

(Tribunalul Administrativ Regional Lazio), invocând faptul că această măsură era echivalentă, în ceea ce privește efectele sale, cu stabilirea unui preț minim de vânzare pentru țigarete.

16 Prin hotărârea din 5 aprilie 2012, Tribunale amministrativo regionale per il Lazio a anulat decizia în litigiu după ce a înlăturat aplicarea articolului 39 octies din decretul legislativ. Această instanță a statuat că decizia menționată reintrodusese de fapt un preț minim de revânzare a tutunului prelucrat, ceea ce, în opinia sa, contravenea Hotărârii Comisia/Italia (C-571/08, EU:C:2010:367).

17 Ministero dell'Economia e delle Finanze și AAMS au atacat cu apel respectiva hotărâre la Consiglio di Stato, la 5 iunie 2012. Potrivit acestora, legislația națională privind prețul minim de vânzare al țigaretelor cu privire la care Tribunale amministrativo regionale per il Lazio s-a pronunțat nu are nicio legătură cu dispozițiile respectivului articol 39 octies. Dimpotrivă, această legislație ar fi pe deplin conformă cu dreptul Uniunii, întrucât Directiva 2011/64 ar permite statelor membre să perceapă o acciză minimă pe țigarete.

18 Instanța de trimitere consideră că soluționarea litigiului principal depinde de interpretarea Directivelor 95/59 și 2011/64.

19 În aceste condiții, Consiglio di Stato a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 8 alineatul (2) din Directiva 95/59[…] și articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2011/64[…], care stabilesc că rata proporțională și, respectiv, rata *ad valorem*, precum și nivelul accizei specifice […] trebuie să fie egale pentru toate țigaretele, se opun unei reglementări naționale precum articolul 39 octies alineatul 4 din decretul legislativ […],

care stabilește că acciza datorată pentru țigaretele având un preț de vânzare finală mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată este de 115 % din valoarea de bază, stabilind astfel o acciză cu o rată fixă minimă specifică pentru țigaretele cu un preț de vânzare mai mic, iar nu o valoare minimă a accizei aplicată la toate categoriile de preț ale țigaretelor, astfel cum permit articolul 16 alineatul (7) din Directiva 95/59[…] și articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64[…]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Cu titlu introductiv, trebuie, pe de o parte, să se arate că litigiul principal privește o decizie a directorului general al AAMS prin care se stabilesc ratele accizei pe țigarete care a intervenit la 11 ianuarie 2012. Or, conform articolelor 21 și 22 din Directiva 2011/64, această directivă a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2011, Directiva 95/59. Prin urmare, este necesar ca întrebarea adresată fie examinată numai în raport cu dispozițiile Directivei 2011/64.

21 Pe de altă parte, trebuie observat că instanța de trimitere face trimitere la articolul 14 alineatul (2) din Directiva 2011/64, care figurează în capitolul 4 din aceasta, intitulat „Dispoziții aplicabile tutunului prelucrat, altul decât pentru țigarete”, care nu privește țigaretele. Or, regimul accizei minime vizat de întrebarea preliminară este prevăzut la articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64. Astfel, întrebarea preliminară trebuie înțeleasă în sensul că vizează articolul 8 alineatul (6) din directiva menționată, iar nu articolul 14 alineatul (2) din aceasta.

22 Din cele de mai sus rezultă că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale

care stabilește nu o acciză minimă identică pentru toate țigaretele, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

23 Directiva 2011/64 are ca obiect stabilirea principiilor generale pentru armonizarea structurii și a ratelor accizei care se aplică tutunului prelucrat în statele membre. Din cuprinsul considerentelor (2), (3), (9) și (14) ale Directivei 2011/64 reiese că aceasta are ca obiectiv să asigure funcționarea corectă a pieței interne și condiții neutre de concurență. Mai precis, armonizarea structurilor accizelor nu poate avea ca efect denaturarea concurenței în sectorul tutunului.

24 În ceea ce privește țigaretele, conform articolului 7 alineatul (1) din Directiva 2011/64, țigaretele fabricate în Uniune și cele importate din statele terțe fac obiectul unei accize *ad valorem*, calculată la prețul maxim de vânzare cu amănuntul, precum și al unei accize specifice calculate pe unitatea de produs. Cuantumul perceput în temeiul accizei globale variază în funcție de prețul de vânzare al țigaretelor, întrucât acciza *ad valorem* este stabilită în funcție de prețul de vânzare, și este cu atât mai scăzut cu cât prețul de vânzare este mai mic și invers.

25 Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 2011/64 precizează că rata accizei *ad valorem* și nivelul accizei specifice trebuie să fie aceleași pentru toate țigaretele. Din modul de redactare a alineatelor (1) și (2) ale articolului 7 din această directivă reiese că perceperea accizei globale este obligatorie pentru toate țigaretele, indiferent de caracteristicile și de prețul acestora.

26 Cu titlu facultativ însă, statele membre pot percepe o acciză minimă pe țigarete, conform articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, sub rezerva în special a dispozițiilor

alineatelor (3)-(5) ale acestui articol 8, care prevăd limitele care trebuie respectate pentru a stabili acciza specifică.

27 În această privință, trebuie arătat că adjectivul calificativ „minim” implică faptul că acciza prevăzută la articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 reprezintă un prag minim de impozitare sub care nu poate exista o reducere proporțională a taxei datorate. Astfel cum a subliniat Comisia Europeană în observațiile sale scrise prezentate Curții, acciza minimă permite ca acciza *ad valorem* să nu aibă un efect proporțional dincolo de pragul minim de impozitare.

28 Având în vedere faptul că perceperea accizei globale este obligatorie pentru toate țigaretele indiferent de caracteristicile și de prețul acestora, o acciză minimă, prevăzută de statele membre în temeiul articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, trebuie să se aplice tuturor țigaretelor, indiferent de caracteristicile și de prețul acestora (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Franța, C-302/00, EU:C:2002:123, punctul 20).

29 Pe de altă parte, trebuie remarcat că Directiva 2011/64 distinge diferitele categorii de tutun prelucrat care fac obiectul armonizării vizate de aceasta, și anume țigaretele, trabucurile și țigările de foi, tutunul tăiat fin și celelalte tipuri de tutun de fumat, fără a face însă distincție între diferitele categorii de țigarete. Astfel, țigaretele trebuie considerate o singură categorie de tutun prelucrat în sensul Directivei 2011/64.

30 Instituirea unei accize minime numai pentru anumite categorii de țigarete, astfel cum este prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, ar permite pentru anumite alte categorii de țigarete perceperea unei sume, cu titlu de acciză globală, care ar fi inferioară accizei minime, deși introducerea acestei accize minime ar

trebui, potrivit Directivei 2011/64, să urmărească să evite, într-un context de preț scăzut, ca sub acest prag să poată exista o reducere proporțională a taxei datorate și să evite astfel ca nivelul de taxare a celor mai ieftine țigarete să nu fie prea scăzut.

31 Dacă statele membre utilizează posibilitatea de a institui o acciză minimă, conform articolului 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64, o astfel de reglementare trebuie să se înscrie în cadrul definit de directiva menționată și nu poate contraveni obiectivelor acesteia din urmă. Or, instituirea unor praguri minime de impozitare diferite în funcție de caracteristicile sau de prețul țigaretelor ar genera denaturări ale concurenței dintre diferitele țigarete și ar fi, așadar, contrară obiectivului de a asigura buna funcționare a pieței interne și condiții neutre de concurență urmărit de Directiva 2011/64.

32 Tocmai acest lucru rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal, care prevede aplicarea unei accize, stabilită la 115 % din acciza aplicabilă categoriei de preț cea mai solicitată, numai pentru țigaretele care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

33 Astfel, în cauza principală, decizia în litigiu arată, după cum reiese din tabelul anexat la decizia menționată, că țigaretele din categoria de preț cea mai solicitată sunt țigaretele al căror preț de vânzare cu amănuntul se ridică la 210 euro pentru 1 000 de țigarete și pe care este prelevată, în temeiul accizei globale, o valoare a accizei, denumită «valoare de bază», de 122,85 euro pentru 1 000 de țigarete. În temeiul articolului 39 octies din decretul legislativ, țigaretelor care au un preț mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată, inferior, așadar, sumei de 210 euro pentru 1 000 de țigarete, li se aplică o acciză de 115 % din valoarea de bază, ceea ce reprezintă 115 % x 122,85 euro, și anume 141,28 euro pentru 1 000 de țigarete.

Astfel, în temeiul reglementării italiene, țigaretele care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic de 210 euro pentru 1 000 de țigarete suportă o valoare a accizei superioară valorii accizei suportate, în temeiul accizei globale, de țigaretele care au un preț de vânzare cu amănuntul cuprins între 210 și 243 de euro pentru 1 000 de țigarete.

34 Reglementarea italiană instituie, așadar, un sistem în care suma percepută pe țigaretele din categoria de preț cea mai solicitată, în temeiul accizei globale, este mai mică decât suma percepută în temeiul accizei globale pe țigaretele cele mai ieftine, ceea ce are drept consecință introducerea unor denaturări ale concurenței și contravine obiectivelor Directivei 2011/64.

35 În ceea ce privește obiectivul de sănătate publică invocat de guvernele italian, spaniol, francez și portughez în observațiile lor scrise respective prezentate în fața Curții, trebuie să se constate că Directiva 2011/64 ține seama, în conformitate cu considerentele (2), (14) și (16) ale acesteia, de obiectivul de protecție a sănătății publice. Mai precis, în considerentul (16) al acestei directive se precizează că nivelul de impozitare este un element fundamental al prețului produselor din tutun, care influențează, la rândul său, obiceiurile consumatorilor fumători. În această privință, Curtea a statuat deja că, în ceea ce privește produsele din tutun, reglementarea fiscală constituie un instrument important și eficient de combatere a consumului acestor produse și, prin urmare, de protecție a sănătății publice (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Italia, EU:C:2010:367, punctul 51).

36 În condițiile în care măsurile naționale se înscriu în cadrul pe care îl definește, Directiva 2011/64 nu împiedică statele membre să continue combaterea tabagismului și să asigure un nivel ridicat de protecție a sănătății publice prin perceperea de accize (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește Directiva 95/59, Hotărârea Comisia/Italia,

EU:C:2010:367, punctul 48).

37 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64 trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește nu o acciză minimă identică aplicabilă tuturor țigaretelor, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 7 alineatul (2) și articolul 8 alineatul (6) din Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește nu o acciză minimă identică aplicabilă tuturor țigaretelor, ci o acciză minimă care se aplică numai țigaretelor care au un preț de vânzare cu amănuntul mai mic decât cel al țigaretelor din categoria de preț cea mai solicitată.

Zona Euro rămâne vulnerabilă în pofida semnelor pozitive privind şomajul şi investiţiile

– Se estimează o creştere de 0,9% a PIB-ului în 2014 în Zona Euro, evitându-se stagnarea

– Perspective diferite de creștere: Spania şi Germania își consolidează economiile, în timp ce Italia şi Franţa rămân în urmă

– Se aşteaptă o creştere a investiţiilor de 2,4% în 2015 şi de 2,8% în 2016, pe fondul redresării economice şi a îmbunătățirii nivelului de încredere a consumatorilor

– Nivelul scăzut al inflaţiei se va menține până în 2015, riscul de deflaţie nu a dispărut

Revenirea Zonei Euro începe să se facă simțită treptat după stagnarea din primele şase luni ale anului, se arată în raportul de toamnă EY *Eurozone Forecast (EEF).*

Conform raportului, PIB-ul Zonei Euro va creşte cu 0,9% în acest an, urmat de o creştere de 1,5% în 2015 şi de 1,7% în 2016.

După doi ani de scăderi, se înregistrează o binevenită revenire, însă ritmul de creştere se va situa mult sub ritmul mediu de dinainte de criză de 2,3% pe an, înregistrat în perioada 1997 – 2007.

Privind aspectele pozitive, şomajul din Zona Euro şi-a

întrerupt creşterea. Deşi este aşteptată o scădere ușoară a ratei şomajului, de la nivelul actual de 11,4% la 10,9% până la sfârşitul lui 2016, o astfel de evoluţie va contribui la creșterea încrederii consumatorilor. Mai mult, revenirea moderată a venitului real disponibil, care este estimat să crească cu 1% în 2015 şi cu 1,4% în 2016, ar putea genera creșterea cheltuielilor de consum.

Semne încurajatoare vin și ca rezultat al însănătoşirii constante a sectorului financiar, prognoza EY punctând o relaxare a condiţiilor de creditare și o creștere a sprijinului acordat companiilor, ca urmare a programului operaţional de refinanţare pe termen lung elaborat de Banca Central Europeană. În acest context, la care se adaugă consolidarea modestă a activităţii economice şi slăbirea monedei Euro, deflaţia ar putea fi evitată. Cu toate acestea, Zona Euro va trece printr-o perioadă prelungită de scădere a inflaţiei, date fiind continua disponibilitate a forţei de muncă şi a presiunii de reducere a gradului de îndatorare în rândul companiilor, gospodăriilor și în sectorul public.

Investiţiile – noul motor al redresării Zonei Euro

Primele semne ale redresării economice au fost impulsionate de îmbunătățirea activității comerciale, dar un rol import în perioada care urmează îl va juca cererea internă. Recenta depreciere a monedei Euro va avea un impact pozitiv asupra exportatorilor, în special asupra celor din economiile mai puţin competitive, iar exporturile sunt estimate să crească cu aproximativ 3% în 2014, atingând 4,1% în 2015 şi 4,3% în 2016.

Îmbunătăţirea mediului comercial, cât şi îmbunătăţirea accesului la finanţare vor permite firmelor să îşi crească nivelul de cheltuieli cu investiţiile. Conform *EEF*, creşterea cheltuielilor de capital va atinge creşteri semnificative, de 2,4% în 2015 şi 2,8% în 2016, faţă de 1,3% în 2014. Prin urmare, e de așteptat ca, în 2014, contribuţia investiţiilor la creşterea economică să fie mai mare, după ce a fost

puternic negativă în 2013, urmând să se mențină constantă în 2015 şi 2016.

Cu toate acestea, revenirea investiţiilor va înregistra un ritm mai scăzut decât în alte perioade post-recesiune, cauzele fiind nivelurile ridicate ale datoriilor companiilor, creșterea costurilor reale ale împrumuturilor pentru întreprinderile mici şi mijlocii şi fragmentarea financiară încă mare.

Cheltuielile de consum încep să ia avânt

Conform previziunilor *EEF*, consumul va înregistra un trend ascendent şi va deveni un motor important de creştere în 2015 şi 2016, cu un ritm aproape dublu faţă de 2014.

Consumatorii încep să îşi recapete încrederea, iar scăderea ratei şomajului va fi un factor pozitiv pentru stimularea consumului. Creşterea veniturilor şi şomajul în scădere ar putea determina consumatorii să renunţe la economisire în favoarea consumului.

Un impact pozitiv asupra cheltuielilor efectuate de gospodării l-ar putea avea și îmbunătățirea condițiilor din zona creditelor de consum, așteptată ca răspuns la implementarea programului operaţional al Băncii Centrale Europene (BCE) de refinanţare pe termen lung, conform unui sondaj realizat de BCE în iunie. Per ansamblu, se estimează ca aceşti factori să contribuie la o creştere a consumului de 1,4% în 2015 şi de 1,5% în 2016, faţă de doar 0,8% în acest an.



“În România, cererea internă este de aşteptat să devină principalul motor de creştere în acest an. Creşterile salariale şi nivelul foarte scăzut al inflaţiei vor întări puterea de cumpărare a consumatorilor, în vreme ce creşterea continuă a exporturilor – după vârful de anul trecut – ar trebui să încurajeze companiile să îşi mărească investiţiile după

nivelurile slabe înregistrate din 2012 până în prezent. În acest context, pentru România, EY Eurozone Forecast estimează o creştere de 2,3% a PIB-ului în 2014, urmată de o creştere de 3,6% în 2015," declară Bogdan Ion, Country Managing Partner, EY România şi Moldova.

***

Despre EY Eurozone Forecast

Prognozele şi analizele cuprinse în EY Eurozone Forecast au la bază modele ale Băncii Centrale Europene pentru economia Zonei Euro. Aceste modele sunt dezvoltate pe baza unor teorii şi tehnici economice de vârf folosite de BCE pentru a realiza prognozele sale trimestriale în privinţa Zonei Euro.

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajaţi în peste 700 de birouri din 150 de ţări şi venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Reţeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienţilor servicii prin care să beneficieze de oportunităţile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piaţa serviciilor profesionale încă de la înfiinţare, în anul 1992. Cei peste 500 angajaţi din România şi Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistenţă fiscală, asistenţă în tranzacţii şi servicii de asistenţă în afaceri către companii multinaţionale şi locale. Avem birouri în Bucureşti, Cluj-Napoca, Timişoara, Iaşi şi Chişinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este „Building a better working world". Această redefinire a identităţii vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informaţii, vizitaţi pagina noastră de internet: www.ey.com.

Apetitul pentru tranzacții atinge cel mai înalt nivel din ultimii ani și indică o revenire la nivelul din 2006

– Creştere semnificativă a numărului de companii globale care intenționează să realizeze tranzacții în următoarele 12 luni

– Tranzacţiile de dimensiuni medii vor genera următorul val de fuziuni şi achiziţii

– Creșterea numărului de tranzacții care urmează să fie finalizate; se așteaptă o dublare a activității M&A în următoarele şase luni

– Stabilitatea economică şi volatilitatea scăzută a evaluărilor stimulează apetitul pentru fuziuni şi achiziţii după cinci ani de stagnare

40% dintre companii intenționează să facă achiziții în următoarele 12 luni – cel mai mare procent din ultimii trei ani, conform celui de-al unsprezecelea studiu bi-anual EY, *Global Capital Confidence Barometer*. Studiul are la bază un sondaj derulat în rândul a peste 1600 de directori de top din peste 60 de ţări.

Îmbunătățirea condițiilor de piață şi creșterea numărului de tranzacții care urmează să fie finalizate ar putea marca o revenire a pieței globale de fuziuni şi achiziţii la volumele şi valorile de dinainte de 2006, după cinci ani de stagnare.

În timp ce anul 2014 s-a remarcat prin mega tranzacții cu mare vizibilitate în piață, *Barometrul* EY indică faptul că şi

tranzacțiile de dimensiuni medii vor juca un rol important în creșterea pieței de M&A în acest an.

Aproape două treimi (60%) dintre respondenţi se aşteaptă ca volumul tranzacţiilor să continue să crească în următoarele 12 luni – chiar şi după un an 2014 pozitiv pentru activitatea de fuziuni și achiziții.

"*Barometrul nostru precedent anunța valul de mega tranzacţii la care am fost martori în 2014. Aceste tranzacții de multe miliarde de dolari au un efect de cascadă asupra pieţei de fuziuni şi achiziţii. Au crescut gradul de încredere în piaţă şi au declanșat activitatea de tranzacționare și la niveluri mai coborâte de tranzacţionare*", a declarat Pip McCrostie, EY Global Vice Chair, Servicii de asistenţă în tranzacţii.

Perspective de creștere a pieței de fuziuni şi achiziţii, pe măsură ce stabilitatea economică oferă cadrul de materializare a intenţiilor de cumpărare

Numărul de tranzacții ce urmează să fie finalizate reprezintă cel mai relevant indicator al activităţii din perioada următoare. Iar creşterea acestui număr a înregistrat o remarcabilă creștere, de 30% din aprilie 2014. În plus, două treimi (66%) dintre directorii de top se aşteaptă ca numărul tranzacțiilor să atingă un nivel mult mai mare în următorul an – cu un procent mai mult decât dublu faţă de cel estimat cu şase luni în urmă.

O altă caracteristică a pieței privind sentimentul investitorilor față de activitatea de tranzacționare este intensificarea ofertelor de cumpărare ostile și nesolicitate, menționate de peste jumătate dintre respondenţi (53%).

Activitatea de pe piaţa de M&A este, în același timp, susținută de nivelul ridicat de încredere al oamenilor de afaceri în climatul macroeconomic global. Procentul executivilor care cred că economia globală este stabilă aproape s-a dublat în decurs de un an (de la 24% la 44%).

Problemele geopolitice rămân pe mai departe cel mai mare motiv de îngrijorare pentru 37% dintre executivi – în creştere faţă de nivelul de 30% înregistrat acum şase luni. Cu toate acestea, această îngrijorare este contrabalansată de o creștere a optimismului privind câștigurile corporative (de la 43% la 77% în decurs de 12 luni) şi a încrederii în stabilitatea pe termen scurt a pieţei (de la 21% la 64% în decurs de 12 luni).

Stabilitatea prețurilor activelor, alături de creşterea nivelului de încredere în mediul economic global creează un context favorabil intensificării activității pieţei de fuziuni şi achiziţii. După mai mulți ani de volatilitate a pieței, această stabilitate în creştere conferă o mai mare siguranţă companiilor în ceea ce privește planificarea strategică – deşi directorii executivi vor continua să monitorizeze îndeaproape desfășurarea evenimentelor geopolitice.

Avântul tranzacțiilor de dimensiuni medii – motorul de creștere al pieței de M&A

Piaţa fuziunilor şi achiziţiilor din 2014 a fost marcată până acum de mega tranzacţii iar contextul continuă să rămână favorabil achiziţiilor de mari dimensiuni. Însă, creşterea pieței de M&A în următorul an este așteptată din zona tranzacţiilor de dimensiuni medii, conform răspunsurilor oamenilor de afaceri chestionați care au declarat că se gândesc să încheie tranzacții cu valori de 250 milioane de USD sau mai mici. O schimbare majoră la nivelul interesului investitorilor.

Majoritatea companiilor se concentrează pe achiziţii în zonele lor principale de business, căutând să-şi mărească cota de piaţă, să-și gestioneze mai eficient costurile şi să-şi îmbunătăţească marjele. Cum eficienţa în zona costurilor este imperativă pentru marea majoritate a companiilor, planificarea activității de fuziuni şi achiziţii va lua în considerare achiziţiile care vor putea să completeze modelul de business

existent.

Managementul eficient al costurilor rămâne pe mai departe o componentă esențială în definirea strategiilor de creștere organică și anorganică. Aproape jumătate dintre respondenţi (48%) susţin că reducerea costurilor a fost ridicată la rang de prioritate pe agenda consiliilor de administraţie ca rezultat al intensificării activismului acţionarilor. Astfel, concentrarea pe costuri va direcționa activitatea de M&A a companiilor spre consolidarea activității principale de business.

În vreme ce majoritatea companiilor își concentrează achizițiile pe segmentul principal de business, mai mult de o treime dintre respondenţi (37%) continuă să se aştepte la încheierea de tranzacţii de natură transformaţională, corporaţiile americane deținând primul loc în această privință. Astfel, la polul de sus al pieței de fuziuni şi achiziţii vom continua să asistăm la încheierea de mega tranzacții, dar, în același timp, ne așteptăm la o creștere a activității pieței medii de fuziuni și achiziții.

Destinaţiile şi sectoarele atractive pentru tranzacții

Sentimenului investitorilor față de pieţele mature şi cele emergente rămâne echilibrat. Conform Barometrului EY, Statele Unite, Marea Britanie, China, Japonia, India şi Australia vor reprezenta principalele țări de proveniență a cumpărătorilor. În timp ce Brazilia, China, India, Marea Britanie şi Statele Unite ocupă primele cinci locuri în topul destinațiilor atractive pentru investiții.

Sectoarele cele mai atractive pentru achiziţii sunt: auto, tehnologie, industria farmaceutică, telecomunicaţiile şi produsele de larg consum.

După ani de contracții și stagnări ale pieței, activitatea din zona tranzacţiilor la nivel global pare să revină la nivelurile de dinainte de criza economică. Tranzacţiile de

natură tranformaţională care au generat titluri de primă pagină în 2014 vor continua. Cu toate astea, următorul capitol al activității de M&A ar putea fi acaparat de avântul tranzacțiilor de dimensiuni medii.



Florin Vasilică, partener şi lider al departamentului Servicii de asistenţă în tranzacţii, EY România, comentează: *"În ceea ce privește piața românească, tranzacțiile mari mult așteptate nu s-au materializat încă, dar au apărut anumite tranzacții mari în domeniul energiei și materialelor de construcții, tranzacții care urmează să se finalizeze în 2015.*

Cu toate acestea, piața locală a companiilor de mărime medie a înregistrat semnale pozitive puternice, cu mai multe tranzacții în sectorul serviciilor financiare, atât bănci cât și portofolii bancare, inclusiv portofolii considerabile de credite neperformante, dar care au garanții. Un alt semn pozitiv este creșterea numărului de tranzacții urmărite de către fondurile de Private Equity, prin noi investiții sau achiziții efectuate de companiile din portofoliu, dar și o serie de tranzacții secundare. Alte sectoare care se bucură de un interes semnificativ sunt producția industrială (cu un accent în special pe companii exportatoare) și produsele de consum (atât în ceea ce privește rețelele de magazine cât și produsele cu mărci recunoscute).

Antreprenorii locali, cărora EY le oferă suport în mod deosebit, au devenit, de asemenea, mai atenți la realitățile pieței. Ca urmare, am văzut așteptările acestora în descreștere cu privire la evaluarea companiilor atunci când vizează un exit, dar, în același timp, o deschidere mai mare către achiziții locale, o tendință pe care o vedem continuând și în perioada următoare."

****

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajaţi în peste 700 de birouri din 150 de ţări şi venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Reţeaua noastră este cea mai integrată la nivel global, iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienţilor servicii prin care să beneficieze de oportunităţile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piaţa serviciilor profesionale încă de la înfiinţare, în anul 1992. Cei peste 500 angajaţi din România şi Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistenţă fiscală, asistenţă în tranzacţii şi servicii de asistenţă în afaceri către companii multinaţionale şi locale. Avem birouri în Bucureşti, Cluj-Napoca, Timişoara, Iaşi şi Chişinău. De la 1 iulie 2013, Ernst & Young a devenit EY, logo-ul s-a schimbat pentru a răspunde acestei modificări, iar noul tagline al companiei este "Building a better working world". Această redefinire a identităţii vizuale vine să reflecte noua strategie a companiei, Vision 2020. Pentru mai multe informaţii, vizitaţi pagina noastră de internet: www.ey.com.

ICCJ – Cotă redusă de TVA. Calificare raporturi juridice. Cesiune contract

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Decizia nr. 908/2014	Dosar nr. 10755/62/2010

Şedinţa publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursului de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin Sentinţa civilă nr. 611/CA din 16 februarie 2011, Tribunalul Braşov, secţia comercială şi de contencios administrativ, a dispus declinarea competenţei de soluţionare a dosarului către Curtea de Apel Braşov, secţia de contencios administrativ şi fiscal, reţinând în esenţă că, faţă de suma totală a obligaţiilor fiscale reţinute în sarcina reclamantei, anume 1.508.933 RON, competenţa de judecată în primă instanţă aparţine curţii de apel, potrivit art. 10 alin. (1) din Legea nr. 554/2004.

Prin acţiunea introductivă, reclamanta SC V.S. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov, a solicitat anularea Deciziei din 31 august 2010 emisă de pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% şi obligarea organului fiscal pârât la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă şi SC C. SA.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că inspecţia fiscală parţială s-a desfăşurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL şi la sediul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice Braşov, având ca obiect verificarea modului de constituire, declarare şi virare a obligaţiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010.

Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecţie fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON s-a susţinut că nu este datorată de SC K. S.R.L. întrucât contractul de

asociere în participaţiune având ca obiect “realizare investiţie: bloc de locuinţe în regim de credit ipotecar având regimul de înălţime D+P+12E situat în Braşov, str. M., FN, poz. 3” încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim şi Municipiul Braşov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiţionale la acesta, prevede că asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Braşov adăpostul de protective civilă, şi după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Braşov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcţiilor, în suprafaţă de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X mai puţin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Braşov.

Deşi s-a probat că apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009, fiind de notorietate faptul ca prin Programul Agenţiei Locale de Locuinţe Braşov sunt repartizate locuinţe familiilor cu probleme sociale, în mod eronat echipa de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede ” (1) Cota standard este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

S-a susţinut că această calificare a raportului juridic dintre reclamantă şi Municipiul Braşov, ca fiind un raport de vânzare-cumpărare a unor imobile este cu totul eronată, la stabilirea TVA colectată suplimentar, asupra valorii în sumă de 5.943.269 RON a imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov, trebuind a fi aplicată cota redusă de 5% prevăzută de art. 140 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., rezultând o cotă de TVA de 297.163,45 RON (5.943.269 x 5% = 297.163,45 RON) colectată suplimentar, exigibilă la

data de 25 ianuarie 2010, şi nu 1.129.221 RON TVA de 19%, colectată suplimentar.

Referitor la TVA nedeductibilă stabilită de către echipa de inspecţie fiscală, în sumă totală de 243.648 RON s-a arătat că SC K. SRL îndeplineşte toate condiţiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei în sumă de 243.648 RON.

S-a precizat că între SC K. SRL şi SC C. SA Braşov s-au derulat două categorii de raporturi juridice: pe de o parte raporturi juridice în baza convenţiei de împrumut, pe de altă parte raporturi juridice în baza convenţiei-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

Astfel, SC K. SRL în calitate de asociat prim a SC C. SA a acordat împrumuturi în sumă totală de 1.526.007 RON, din care suma de 243.648 RON către SC C. SA.

S-a mai arătat că între părţi s-a încheiat convenţia-cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007, preluându-se astfel de către cesionar toate documentele şi autorizaţiile obţinute de SC C. SA având stabilit ca şi preţ suma de 1.526.007 RON, prin aceasta SC K. SRL dobândind în proprietate drepturile şi obligaţiile contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

Având în vedere aceste aspecte, s-a considerat că acest contract nu poate reprezenta o prestare de servicii.

S-a mai arătat că prin încheierea actului adiţional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007, SC K. SRL a devenit asociat prim în contract, ceea ce constituie dovada incontestabilă a «prestării serviciului», fapt certificat prin semnătura şi ştampila reprezentantului Municipiului Braşov.

S-a considerat că sunt respectate prevederile şi art. 134^2 alin. (1) faptul generator fiind reprezentat de data semnării actului adiţional nr. 2/2009 la contractul de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007.

În concluzie, s-a considerat că în mod eronat organele de control, întemeindu-şi în drept concluziile pe art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, au privit cele două tranzacţii care s-au derulat între SC K. SRL şi SC C. SA Braşov, ca tranzacţii care "nu au un scop economic, astfel încât să nu fie luate în considerare de autorităţile fiscale".

Referitor la majorările de întârziere aferente obligaţiilor fiscale principale, calculate în sumă totală de 135.373 RON, stabilite suplimentar de echipa de control, având caracter accesoriu, în virtutea principiului accesorium sequitur principale, s-a solicitat să se constate că nu vor mai fi datorate.

În cauză a formulat întâmpinare organul fiscal pârât, solicitând respingerea acţiunii reclamantei şi menţinerea actelor administrative fiscale, pentru considerentele următoare:

În ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar, s-a arătat că reclamanta nu a prezentat echipei de inspecţie fiscală un document, astfel cum este prevăzut la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc.

Cu referire la modul de încadrare a tranzacţiei s-a arătat că schimbul de imobile reprezintă o operaţiune care implică o livrare de bunuri (imobil construit) în contrapartidă cu livrarea unui alt bun (teren în suprafaţa de 1.602 mp), iar starea de fapt prezentată de reclamantă potrivit cu care asocierea cu municipalitatea în vederea realizării în comun unor acţiuni de interes local are asigurat caracterul social al locuinţelor cedate nu poate fi primită de către instanţa de

judecată, fiind aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii de 5.943.269 RON reprezentând valoarea imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov, rezultând TVA în sumă de 1.129.221 RON exigibilă la data de 25 ianuarie 2010.

Referitor la TVA în sumă de 243.648 RON stabilită ca fiind nedeductibilă, ţinând cont de prevederile art. 11 alin. (1) C. fisc., s-a arătat că organele de inspecţie fiscală au reîncadrat în mod legal forma tranzacţiei pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia şi au respins de la deductibilitate, inclusiv de la rambursare suma de 243.648 RON reprezentând TVA.

Cu privire la suma de 135.373 RON reprezentând majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată, s-a arătat că acestea au fost calculate în mod legal în baza art. 119 alin. (1) şi art. 120 alin. (1), (2) şi (7) C. proc. fisc.

Prin Sentinţa nr. 92 din 2 mai 2012 a Curţii de Apel Braşov, secţia contencios administrativ şi fiscal, s-a admis în parte acţiunea formulată de reclamanta SC K. SRL, în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov şi, în consecinţă:

S-a anula Decizia nr. 1348 din 31 august 2010 emisă de pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov referitoare la aplicarea cotei restrânse de TVA de 5,5% şi la rambursarea TVA-ului deductibil aferent facturii emise pentru contractul de cesiune încheiat de reclamantă cu SC C. SA şi, în consecinţă:

S-a admis contestaţia din 14 iunie 2010 formulată de reclamantă împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală în raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, dispoziţia privind măsurile stabilite de inspecţia fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010.

A fost obligată pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov să ramburseze către reclamantă suma de 765.636 RON.

Au fost respinse restul pretenţiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 ca fiind rămasă fără obiect.

A fost obligată pârâta Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în cuantum de 2.008,30 RON reprezentând taxe de timbru şi costul expertizei judiciare fiscal-contabile.

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de apel a reţinut sub aspectul situaţiei de fapt că reprezentanţi ai organului fiscal pârât au efectuat control fiscal la societatea comercială reclamantă, finalizat prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, Dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestor acte administrative fiscale.

S-a reţinut că prin decizia din 14 iulie 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată şi nemotivată a contestaţiei formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31 august 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulata de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA şi 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestaţia formulată în faţa organului fiscal şi mai apoi completată, a contestat raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010; dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa

de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora.

S-a arătat în sentinţa atacată că din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010, emisă de Direcţia Patrimoniu din cadrul Primăriei Braşov către reclamanta SC K. SRL, a rezultat faptul că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj voluntar nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor rezultate în urma asocierii Municipiului Braşov cu SC K. SRL pentru construirea de locuinţe ale Agenţiei Locale de Locuinţe în Braşov, str. M.", iar Municipiul Braşov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea SC K. SRL.

Având în vedere dispoziţiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. valabil pe anul 2009 Titlul VI pct. 23 alin. (10) şi reţinând concluziile expertizei contabile şi probele de la dosarul cauzei, instanţa a constatat că în mod eronat echipa de inspecţie fiscală a procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar prin aplicarea art. 140 alin. (1) din Capitolul VIII: Cotele de taxă din Legea nr. 571/2003 care prevede "(1) Cota standard este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.", în realitate cota de TVA aplicabilă predării apartamentelor cu destinaţia de locuinţă socială, fiind cea redusă de 5%.

În privinţa celorlalte capete de cerere din acţiune, Curtea de apel a constatat că expertiza contabilă a stabilit că SC K. SRL a acordat împrumuturi totale de 1.526.007 RON către SC C. SA pe baza convenţiei de împrumut din 2 aprilie 2008, sumele fiind achitate integral de reclamantă pentru a se obţine avizele necesare pentru realizarea blocului de locuinţe, iar potrivit dispoziţiilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., împrumuturile acordate unei societăţi comerciale în vederea asigurării resurselor

financiare reprezintă operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată.

S-a mai reţinut că cesiunea unui contract este o prestare de servicii în accepţiunea C. fisc., câtă vreme nu reprezintă o livrare de bunuri, fiind o operaţiune deductibilă de TVA, astfel că ar fi trebuit ca SC C. să emită factură către SC K. SRL fără TVA. La momentul plăţii sumei totale de 1.526.007 RON între cele două societăţi comerciale, SC C. SA a declarat şi achitat TVA în sumă de 243.648 RON, plăţile fiind făcute cu mijloace bancare, astfel că societatea reclamantă are dreptul să deducă TVA în valoarea menţionată mai sus înscrisă în factura din 4 martie 2009, concluzie pe care instanţa de judecată o apreciază ca fiind corectă.

Sub aspectul modului de calcul al obligaţiilor fiscale cu privire la care reclamanta a formulat contestaţia şi, ulterior, acţiunea, Curtea de apel şi-a însuşit modul de calcul utilizat de către expertul judiciar contabil, neputând fi reţinute obiecţiunile formulate de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov în această privinţă, întrucât, aşa cum s-a reţinut şi în raportul de expertiză judiciară din cauză, sunt îndeplinite condiţiile legale prevăzute de art. 146 alin. (1) C. fisc. pentru deductibilitatea TVA-ului aferent facturii din 4 martie 2009.

În concluzie, Curtea de apel a reţinut, valorizând şi concluziile expertizei financiar-contabile judiciare efectuate în cauză, faptul că este îndeplinită condiţia referitoare la deductibilitatea cheltuielilor menţionate de organul de control fiscal în actele administrative fiscal atacate.

În ceea ce priveşte restul pretenţiilor reclamantei privind suspendarea efectelor deciziei de impunere din 18 mai 2010 s-a apreciat că petitul a rămas fără obiect.

Împotriva acestei sentinţe a formulat recurs pârâtul Ministerul Finanţelor Publice – Agenţia Naţională pentru

Administrare Fiscală – Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Braşov, criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.

Motivele de recurs invocate se încadrează în dispoziţiile art. 304 pct. 7 şi 9 C. proc. civ. invocându-se greşita aplicare a dispoziţiilor C. fisc. a normelor metodologice de aplicare a C. fisc. şi a dispoziţiilor Ordinelor Ministerului Finanţelor Publice nr. 1752/2005 şi nr. 1899/2004, arătându-se următoarele aspecte de nelegalitate.

Primul aspect priveşte cote de TVA aplicabilă asupra apartamentelor livrate către Municipiul Braşov.

Se arată că în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2^1) lit. d) din C. fisc.

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrare, locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuinţa include şi amprenta la sol a locuinţei în sensul prezentului titlu, prin locuinţă livrată ca parte a politicii sociale se înţelege:

[..]

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenţionată unor persoane sau familii a căror situaţie economică nu le permite accesul la o locuinţă în proprietate sau închirierea unei locuinţe în condiţiile pieţei.”

Totodată, la pct. 23 alin. (10) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. sunt detaliate condiţiile în care se poate aplica cota de 5%. Astfel, potrivit textului de lege arătat, pentru a fi aplicabilă cota de 5%, “cumpărătorul va pune la dispoziţia vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declaraţie

pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condiţiile stabilite la art. 140 alin. (2^1) lit. c) pct. 1 şi 2 din C. fisc., care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.”

În fapt această declaraţie nu a fost depusă, fiind în schimb depusă o declaraţie dată de viceprimarul Municipiului Braşov, G.A.A., din cuprinsul căreia rezultă că imobilele livrate de SC K. SRL Municipiului Braşov vor fi atribuite cu chirie subvenţionată unor persoane sau familii a căror situaţie nu le permite accesul la o locuinţă în proprietate sau să închirieze o locuinţă în condiţiile pieţei. Această declaraţie a fost dată în faţa avocatului I.S. în data de 2 decembrie 2009 şi are încheiere de dată certă din 2 decembrie 2009.

Se arată că această declaraţie ulterioară nu poate complini lipsa declaraţiei notariale prevăzute de lege, reclamanta-intimată având obligaţia să emită factura fiscală pentru apartamentele livrate la data realizării transportului dreptului de proprietate prin act notarial autentificat la 16 decembrie 2009, dată la care intervine şi exigibilitatea TVA.

Se arată că motivele invocate de instanţa de fond sunt străine de natura cauzei şi care nu sunt de natură a infirma faptul că organul de inspecţie fiscală a aplicat în mod legal cota de 19% asupra valorii imobilelor trecute în proprietatea Municipiului Braşov.

Al doilea aspect de nelegalitate priveşte TVA-ul în sumă de 243.648 RON aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Braşov către reclamanta-intimată.

Se arată că această factură s-a încheiat deoarece situaţia financiară a SC C. SA nu a mai permis realizarea imobilului menţionat şi deoarece SC K. SRL a achitat către SC C. SA sumele necesare obţinerii avizelor necesare s-a încheiat în data de 9 februarie 2009 o convenţie cadru pentru cedarea

executării contractului de asociere în participaţiune din 26 septembrie 2007 către SC K. SRL prin care beneficiarul a preluat toate documentele şi autorizaţiile obţinute de SC C. SA şi s-a obligat să aducă la îndeplinire acest contract de asociere cu Primăria Municipiului Braşov.

Recurenta arată că factura menţionată nu a fost emisă cu respectarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) C. fisc. coroborat cu dispoziţiile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, referitor la documentele privind serviciile prestate: situaţii de lucrări, rapoarte ori orice alte elemente care să conducă la cuantificarea tranzacţiei derulate şi la stabilirea momentului exigibilităţii taxei pe valoarea adăugată, nerespectând prevederile art. 134^1, alin. (4) şi art. 134^2, alin. (1) din C. fisc.

Potrivit art. 134^1, alin. (4) şi art. 134^2, alin. (1) C. fisc. "prestările de servicii decontate pe bază de situaţii de lucrări, cum sunt serviciile de construcţii-montaj, consultanţă, cercetare, expertiză şi alte servicii similare, faptul generator ia naştere la data emiterii situaţiilor de lucrări sau, după caz la data la care aceste situaţii sunt acceptate de beneficiar. (..).

Art. 134^2 alin. (1) "Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

În fapt, aşa cum rezultă şi din cuprinsul convenţiei, facturile emise pe parcursul anului 2008, încasate prin mijloace de decontare bancară şi stornate prin factura din 4 martie 2009 au reprezentat împrumuturi între cele două societăţi comerciale acordate în baza convenţiei. Aceste operaţiuni sunt reglementate de prevederile art. 100 din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice cu modificările şi completările ulterioare, unde se arată că orice persoană, dacă nu primeşte depozite, poate vinde pe credit sau poate acorda împrumuturi, fără a fi

aplicabile dispoziţiile Legii bancare nr. 58/1998″.

Astfel, sumele plătite în baza convenţiei de împrumut nu pot constitui avansuri în sensul taxei pe valoarea adăugată şi sunt în fapt operaţiuni scutite de taxă în conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. a), pct. 1) C. fisc. şi prevederile pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a C. fisc. În acest sens, dacă o persoană impozabilă a facturat din eroare cu taxă prestări de servicii scutite conform art. 141 din C. fisc., este obligată să storneze facturile emise, fără a avea dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operaţiune scutită. Astfel trebuie să solicite stornarea facturii respective, emiterea unei noi facturi fără taxă.

Se arată că reclamanta a încălcat prevederile art. 147^3 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 prin care se precizează că "dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, aceasta nu se reportează în perioada fiscală următoare". Astfel prin emiterea facturii din 4 mai 2009 reclamanta a încercat să recupereze TVA neaprobată la rambursare prin raportul de inspecţie fiscală din 9 iulie 2008 şi regularizarea din decontul lunii iulie 2008.

Se arată că organul fiscal în mod corect conform art. 11 alin. (1) C. fisc. a reîncadrat şi calificat corect convenţia cadru din 9 februarie 2009 privind cedarea executării contractului de în participaţiune din 26 septembrie 2007. Prin această convenţie părţile convin să fie stornate facturile ce priveau împrumuturile acordate şi hotărăsc să reîncadreze aceste împrumuturi ca fiind plată pentru cedarea executării contractului de asociere în participaţiune şi care să îi permită rambursarea sumei de 243.648 RON în condiţiile în care suma pentru care se solicită rambursarea, erau în realitate sume plătite către SC C. SA care au fost date cu titlu de împrumut fiind scutite de TVA.

În ceea ce priveşte obligaţia stabilită în sarcina recurentei de a rambursa către reclamantă suma de 765.636 RON, recurenta arată că această obligaţie nu are temei legal în condiţiile în care procedura de rambursare este reglementată prin dispoziţiile Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanţelor Publice în aplicarea art. 117 C. proc. fisc. procedura care nu a fost urmată de către reclamanta-intimată.

Se solicită admiterea recursului şi modificarea sentinţei atacate în sensul respingerii acţiunii ca neîntemeiate.

Analizând recursul declarat în raport de motivele invocate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acesta este nefondat, în cauză nefiind îndeplinite condiţiile prevăzute de art. 304 pct. 7 şi 9 C. proc. civ.

Din probele administrate, Curtea apreciază că prima instanţă a reţinut corect situaţia de fapt şi obiectul litigiului faţă de care părţile au avut interpretări ale normelor legale aplicabile diferite.

Astfel, prin Decizia din 14 iulie 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată şi nemotivată a contestaţiei formulate de către SC K. SRL referitor la dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010. Prin decizia din 31 august 2010, Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulată de către SC K. SRL împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecţie fiscală prin raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010, prin care s-a stabilit suplimentar suma de 1.508.933 RON (reprezentând 1.373.560 RON TVA şi 135.373 RON majorări de întârziere aferente TVA); decizia de impunere din 18 mai 2010.

Prin contestaţia formulată în faţa organului fiscal şi mai apoi completată, a contestat: raportul de inspecţie fiscală din 17 mai 2010; dispoziţia privind măsurile stabilite de echipa de inspecţie fiscală din 17 mai 2010 şi decizia de

impunere din 18 mai 2010 emisă în baza acestora. Toate aceste acte administrativ fiscale contestate au vizat în principal obligarea SC K. SRL plata sumei de 1.508.933 RON cu titlu de TVA (1.373.560 RON) şi majorări de întârziere aferente TVA (135.373 RON). În contestaţie şi în acţiunea introductivă, societatea reclamantă pretinde faptul că aceste acte au fost emise de organul de inspecţie fiscală cu încălcarea prevederilor legale în vigoare. Corelativ, reclamanta a solicitat să se dispună rambursarea sumei de 765.636 RON (1.063.491 RON suma solicitată la rambursare – 297.164 RON TVA colectată suplimentar, aferentă imobilelor livrate către Municipiul Braşov – 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă factura din 1 aprilie 2009).

Inspecţia fiscală parţială s-a desfăşurat în perioada 27 aprilie 2010 – 17 mai 2010 la sediul SC K. SRL şi la sediul Direcţia Generală a Finanţelor Publice Braşov şi a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare şi virare a obligaţiilor fiscale la Bugetul general consolidat, a legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale pentru perioada 1 februarie 2009 – 28 februarie 2010. Potrivit concluziilor echipei de control situaţia financiar-contabilă a SC K. SRL în domeniul financiar-contabil verificat se prezintă astfel: Baza impozabilă – 5.946.905 RON; Obligaţii stabilite suplimentar – 1.129.912 RON; TVA colectată – 1.282.358 RON; TVA nedeductibilă – 243.648 RON; Majorări de întârziere aferente – TVA 135.373 RON. Referitor la TVA colectată suplimentar de către echipa de inspecţie fiscală în sumă totală de 1.129.912 RON se arată că nu este datorată de SC K. SRL.

Disputa judiciară între părţi se referă, în mare măsură, la efectele juridice ale contractului de asociere în participaţiune având ca obiect “realizare investiţie: bloc de locuinţe în regim de credit ipotecar având regimul de înălţime D+P+12E situat în Braşov, str. M., FN, poz. 3”, contract încheiat între SC K. SRL, în calitate de asociat prim, şi

Municipiul Braşov, în calitate de asociat secund, completat cu actele adiţionale la acesta, contract care prevede modul de repartizare al beneficiilor rezultate din activităţile desfăşurate în cadrul asociaţiunii. Prin acest act juridic, asociatul prim SC K. SRL se obligă să transmită în proprietatea Municipiului Braşov adăpostul de protective civilă, şi după caz, un număr de apartamente a căror arie utilă să fie de 18% din aria totală utilă, iar asociatul secund Municipiul Braşov să transmită SC K. SRL, proprietatea terenului aferent construcţiilor, în suprafaţă de 1.602,00 mp înscris în C.F. nr. X cad. X, mai puţin cota aferentă apartamentelor ce vor intra în proprietatea Municipiului Braşov.

Motivele de recurs invocate nu sunt fondate, în mod corect prima instanţă, în raport de probele administrate şi în special, în raport de concluzia raportului de expertiză contabilă a apreciat că actele contestate sunt nelegale şi pe care le-a anulat dispunând în consecinţă rambursarea către reclamantă a sumei de 765.636 RON, valorificând concluziile expertizei contabile efectuate în cauză.

Aspectul de nelegalitate privind aplicarea cotei de TVA incidentă conform situaţiei de fapt, Curtea apreciază că în mod corect au fost aplicate dispoziţiile art. 140 alin. (2) lit. d) din C. fisc. respectiv aplicarea cotei reduse de TVA de 5% în cauză nefiind aplicabile dispoziţiile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, care prevăd cote standard de 19% asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Curtea nu va reţine nelegalitatea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru lipsa declaraţiei pe propria răspundere a cumpărătorului – Municipiul Braşov, autentificate de un notar din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinaţiei prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător reclamanta-intimată pentru justificarea aplicării cotei de TVA

de 5%.

În mod corect prima instanţă a apreciat că înscrisurile emise de către Primăria Braşov probează destinaţia apartamentelor ce fac obiectul contractului de asociere în participaţiune încheiat cu reclamanta, respectiv apartamente cu destinaţia de locuinţă socială, cota de TVA incidentă fiind cea redusă de 5% şi nu de 19%.

Din adresa nr. 2010-32508 din 17 mai 2010 emisă de Direcţia Patrimoniu din cadrul Primăriei Braşov către intimată rezultă că "apartamentele au fost transmise către Municipiul Braşov ca urmare a actului de partaj nr. x/2009 încheiat în baza H.C.L. nr. 867/2009 privind aprobarea repartizării beneficiilor realizate în urma asocierii Municipiului Braşov cu reclamanta-intimată pentru construirea de locuinţe ale Agenţiei Locale de Locuinţe în Braşov, str. M., iar Municipiul Braşov a transmis terenul aferent celorlalte apartamente aflate în proprietatea reclamantei".

În mod egal prima instanţă şi-a însuşit concluzia din raportul de expertiză contabilă privind obiectivul nr. 1 şi a apreciat că în cauză cota redusă de 5% este aplicată şi calculată corect de intimată, respectiv suma de 297.164 RON având în vedere caracterul de locuinţe sociale al bunurilor ce fac obiectul contractului de asociere în participaţiune din 24 septembrie 2007 încheiat între Primăria Braşov şi actul de partaj autentificat la 16 decembrie 2009, precum declaraţiile viceprimarului Municipiului Braşov şi punctul de vedere transmis de Primăria Braşov şi depus la dosar cu privire la caracterul social al locuinţelor livrate, fapt necontestat de către recurenta-reclamantă.

Al doilea aspect de nelegalitate invocat în cadrul recursului nu este fondat.

Motivat şi cu interpretarea corectă a probelor administrate şi a legii aplicabile, prima instanţă a apreciat corect asupra

sumei de 243.648 RON reprezentând TVA aferent facturii din 4 martie 2009 emisă de către SC C. SA Braşov către reclamanta-intimată.

În mod corect s-a apreciat de prima instanţă, ţinând cont de conţinutul convenţiei cadru din 9 februarie 2009 şi de concluzia raportului de expertiză, că operaţiunea de cedare a contractului pe care o conţinea factura emisă de SC C. SA este o operaţiune de prestare de servicii şi nu o operaţiune de construcţii-montaj, deoarece SC C. SA nu a realizat operaţiuni de construcţii montaj pentru contractul din 26 septembrie 2009 şi deci nu are situaţii de lucrări executate.

În ceea ce priveşte pretinsa lipsă a documentelor justificative nu poate fi reţinută deoarece operaţiunea de cedare a contractului nu reprezintă o operaţiune de construcţii-montaj, iar în cauză cedarea de către SC C. SA a dreptului de superficie constituit în favoarea sa asupra terenului situat în Braşov str. M. înscris în cartea funciară, autorizaţia de construire din 10 septembrie 2008 având ca obiect executarea lucrărilor de construire şi organizarea de şantier cu toate avizele şi proiectele acestuia, precum şi studiile şi proiectele de branşament care reprezintă documente justificative aferente operaţiunii de cedare de contract justificând deductibilitatea TVA-ului în cuantum de 243.648 RON înscris în factura din 4 martie 2009.

În ceea ce priveşte aspectul de nelegalitate privind greşita admitere a cererii de rambursare pentru suma de 765.636 RON aceasta nu poate fi reţinut. În cauză au fost aplicabile dispoziţiilor Ordinului nr. 1899/2004 emis de Ministerul Finanţelor Publice în faza anterioară prezentului litigiu în ceea ce priveşte TVA de recuperat şi solicitat la rambursare de 1.063.491 RON, solicitat la rambursare în decontul lunii februarie 2010.

Din totalul sumei solicitate la rambursare 1.063.491 RON scăzându-se TVA de plată 297.164 RON – transmitere apartamente

către Municipiul Braşov cu cota de 5% de TVA plus 691 RON TVA colectată suplimentar aferentă facturii din 1 aprilie 2009 rezultă că recurenta-intimată are dreptul să-şi recupereze de la bugetul de stat suma reprezentând TVA în valoare de 765.636 RON conform raportului de expertiză contabilă, concluzie însuşită corect de către instanţa de fond.

Faţă de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) şi (2) C. proc. civ. va respinge recursul ca nefondat menţinând ca legală şi temeinică soluţia pronunţată de instanţa de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Respinge recursul declarat de Ministerul Finanţelor Publice – Agenţia Naţională pentru Administrare Fiscală – Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Judeţului Braşov împotriva Sentinţei nr. 92 din 2 mai 2012 a Curţii de Apel Braşov, secţia contencios administrativ şi fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 25 februarie 2014

Sursa: www.scj.ro

ICCJ – Obligație de a încadra în muncă persoane cu

handicap. Vărsăminte pentru persoane cu handicap. Sancțiune. Cheltuieli nedeductibile. Impozit pe venit

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Decizia nr. 911/2014	Dosar nr. 881/2/2009

Şedinţa publică de la 25 februarie 2014

Asupra recursurilor de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, sub nr. 881/2/2009 din 30 ianuarie 2009, reclamanta SC G.I.E. SA Botoşani a solicitat în contradictoriu cu pârâţii Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani, ca prin hotărârea ce se va pronunţa să se dispună anularea în parte a Deciziei nr. 365/2008 emisă de Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor din cadrul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala prin care a fost soluţionată contestaţia formulată de societate împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile suplimentare de plată din 30 mai 2008, respectiv Dispoziţiei de măsuri din 9 iunie 2008 şi pe cale de consecinţă împotriva Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, acte administrativ-fiscale încheiate de Direcţia Generală a

Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, acte prin care au fost stabilite în mod nelegal în sarcina societăţii reclamante următoarele obligaţii suplimentare de plată:

1. impozitul pe veniturile din salarii şi asimilate salariilor – 685.658 RON;

2. majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii şi asimilate salariilor – 643.137 RON;

3. contribuţia pentru asigurările de sănătate reţinută de la asiguraţi – 164.836 RON;

4. majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurările de sănătate reţinută de la asiguraţi -141.010 RON;

5. vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 161.768 RON;

6. majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate – 123.959 RON.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că Decizia nr. 365/2008 este în parte netemeinică şi nelegală, organele fiscale nerespectând decizia de desfiinţare a raportului de inspecţie fiscală anterior, cu privire la vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

S-a arătat că Agenţia Judeţeană pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani nu a avut în baza de date astfel de persoane, motiv pentru care consideră că s-a aflat în imposibilitate de a aduce la îndeplinire obligaţia legală.

În ceea ce priveşte impozitul pe venituri din salarii, contribuţia la asigurări de sănătate şi accesoriile acestora, reclamanta a arătat că organele fiscale nu au respectat cele stabilite prin prima decizie de soluţionare a contestaţiei referitoare la dubla impozitare a aceleaşi baze impozabile,

sumele respective fiind constatate anterior ca fiind cheltuieli nedeductibile.

Prin întâmpinarea depusă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Judeţene Botoşani s-a solicitat respingerea contestaţiei ca neîntemeiată.

La dosarul cauzei au fost depuse şi concluzii scrise de către pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat respingerea cererii de chemare în judecată formulată de reclamantă, ca nefondată, în esenţă pentru aceleaşi argumente precizate şi în întâmpinarea pârâtei Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani şi în Decizia de soluţionare a contestaţiei din 31 octombrie 2008.

În cauză a fost administrată proba cu înscrisuri şi proba cu expertiză contabilă.

Prin Sentinţa nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, s-a admis acţiunea formulată de reclamanta SC G.I.E. SA în contradictoriu cu pârâţii Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

S-a anulat, în parte, Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, în ceea ce priveşte pct. 1 şi 2, a fost anulată Decizia de impunere privind obligaţii suplimentare de plată din 30 mai 2008 şi Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008 emise de Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani şi exonerată reclamanta de plata următoarelor sume: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 164.836 RON – contribuţia

pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi şi 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi.

Pentru a pronunţa această soluţie, Curtea de Apel a reţinut sub aspectul situaţiei de fapt, că împotriva Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Deciziei de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţiei de măsuri din 9 iunie 2008, reclamanta a formulat contestaţie, ce a fost soluţionată prin Decizia din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, prin care a fost respinsă ca neîntemeiată contestaţia pentru suma totală de 1.614.122 RON reprezentând: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate; a fost respinsă ca nemotivată contestaţia formulată pentru suma totală de 305.846 RON reprezentând: 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi; a fost trimisă contestaţia formulată împotriva Deciziei de măsuri din 9 iunie 2008 spre competentă soluţionare la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

S-a arătat în considerentele sentinţei atacate că, în ceea ce priveşte contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, reclamanta avea, în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006, potrivit art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999 (în forma în vigoare pentru perioada respectivă), obligaţia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puţin 4% din numărul total de angajaţi, nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din acelaşi act normativ, fiind

sancţionată cu obligaţia de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe ţară înmulţit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

S-a mai reţinut că, în ceea ce priveşte excepţia prevăzută de art. 43 alin. (2), reclamanta nu s-a adresat agenţiei judeţene pentru ocuparea forţei de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior, în luna februarie 2007, Agenţiei Judeţene pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani comunicându-i cu adresele nr. 3031, 3032, 3033, 3034 şi 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidenţă persoane cu handicap calificate în meseriile societăţii.

În aceste condiţii, instanţa a reţinut că reclamanta nu putea să-şi îndeplinească obligaţia de a angaja persoane cu handicap, chiar dacă solicita trimestrial agenţiei judeţene de ocupare a forţei de muncă repartizarea de persoane cu handicap, fiind nelegală obligarea reclamantei la plata sumelor de 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, s-a reţinut că sumele ce reprezintă plăţi către comercianţi sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. şi C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont.

S-a reţinut că în urma primei inspecţii fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, iar ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecţie fiscală, ce formează obiectul cauzei de faţă, organele fiscale au considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând

aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) şi art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Instanţa a apreciat că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleaşi operaţiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societăţii faţă de verificarea impozitului pe venit la salariaţilor, în ambele situaţii organele fiscale întemeindu-şi susţinerile pe lipsa documentelor justificative, motiv pentru care judecătorul fondului a constatat că acestea nu puteau fi calificate decât ca fiind nedeductibile fiscal pentru impozitul pe profit în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc., şi nu ca şi venituri de natură salarială.

În aceeaşi măsură şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, s-a apreciat că au fost greşit considerate venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma iniţială).

S-a apreciat că, în condiţiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reţinute de organele fiscale, au rămas în vigoare şi după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziţiei prevăzute de art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., organele fiscale au calificat greşit respectivele sume ca fiind venituri salariale, şi nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceloraşi dispoziţii legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

Pentru aceste considerente, Curtea de apel a apreciat că este nelegală şi obligarea reclamantei la plata sumelor de 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială şi obligarea reclamantei la plata sumelor de 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la

asiguraţi şi 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, care au fost stabilite având în vedere aceleaşi sume considerate nejustificat de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

S-a reţinut şi că reclamanta a invocat aceleaşi argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât şi cu privire la contribuţia la fondul de sănătate datorată de asiguraţi, astfel că a fost constatată neîntemeiată soluţia dată prin Decizia de soluţionare a contestaţiei din 31 octombrie 2008, de respingere a acestui capăt de cerere al contestaţiei ca nemotivat.

Împotriva acestei sentinţe au formulat recurs Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Iaşi (fostă Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani), criticând-o pentru nelegalitate şi netemeinicie.

Motivele de recurs invocate de autorităţile pârâte sunt comune ambelor recursuri şi se încadrează în dispoziţiile art. 304 pct. 9 din C. proc. civ. invocându-se greşita aplicare a legii în ceea ce priveşte soluţia recurată prin care s-a dispus anularea în parte a Deciziei din 31 octombrie 2008 emisă de Agenţia Naţională pentru Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor în ceea ce priveşte pct. 1 şi 2 şi prin care s-a dispus anularea Deciziei de impunere privind obligaţii suplimentare de plată din 30 mai 2008 şi a Raportului de inspecţie fiscală din 30 mai 2008 emise de Administraţia Finanţelor Publice Botoşani şi a fost exonerată reclamanta-intimată de plata sumelor reţinute în actele contestate şi a majorărilor de întârziere aferente obligaţiilor principale.

Primul aspect al nelegalităţii priveşte vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în cuantum de 161.768 RON plus accesorii în cuantum de 123.559

RON.

Se arată că instanţa de fond a aplicat greşit dispoziţiile art. 42 alin. (1) şi art. 43 din O.U.G. nr. 102/1999 privind protecţia specială şi încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap apreciind că solicitarea trimestrială repartizării de persoane cu handicap este formală şi lipsa acestuia nu poate determina sancţionarea societăţii reclamante, în condiţiile în care fapt de necontestat de către reclamantă nu şi-a îndeplinit obligaţia prevăzută de art. 42 alin. (1) şi 43 din O.U.G. nr. 102/2009.

În baza acestor dispoziţii egale, reclamanta-intimată avea obligaţia să solicite agenţiei pentru ocuparea forţei de muncă repartizarea de persoane cu handicap, iar nerespectarea acestei obligaţii conduce la stabilirea de obligaţii reprezentând contribuţia la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

Al doilea aspect de nelegalitate priveşte impozitul pe veniturile de natură salarială în cuantum de 685.658 RON plus accesorii aferente.

Recurentele-pârâte arată că în mod nelegal, în raport de incidenţa dispoziţiilor O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit şi a Normelor metodologice de aplicare a acesteia, H.G. nr. 54/2003, prima instanţă a apreciat că organele fiscale nu au calculat corect impozitul pe venit aferent bazei impozabile stabilite în plus vizând perioada supusă calendarului – 2002 – 2006.

Recurentele arată că instanţa de fond nu a ţinut cont de obiecţiunile formulate la raportul de expertiză privind modalitatea de stabilire a obligaţiei principale în cuantum de 835.121 RON – materiale de construcţii şi servicii imobile din Bucureşti şi Sinaia diferită de cea menţionată în raportul de expertiză.

Se arată că în mod corect s-a calculat impozitul pe venit

aferent bazei de calcul stabilite în plus, având în vedere că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în interesul desfăşurării activităţii economice, imobilele nefiind în proprietatea societăţii reclamante, ci în proprietatea unei persoane fizice, iar societatea reclamantă avea obligaţia să calculeze impozitul pe venit în condiţiile în care cheltuielile au fost efectuate pentru obţinerea de către societate a profitului impozabil.

Se arată că cheltuielile au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice E.C. şi C.G., fiind corect încadrate, în raport de dispoziţiile O.G. nr. 7/2001 şi al Legii nr. 571/2003 ca şi cheltuielile nedeductibile şi totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

Se arată că în cadrul impozitului pe venit, după data de 1 aprilie 2004 sunt aplicabile dispoziţiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. se încadrează şi veniturile din salarii diferite de art. 55, în baza art. 41 lit. b) din C. fisc.

Se arată că prin raportul de inspecţie fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu s-au contrazis reţinerile din Decizia nr. 27/2008 în sensul că, prin acea decizie s-a statuat că acelaşi venit nu poate fi tratat ca bază de impunere pe veniturile din salarii, nicidecum faptul că în condiţiile încadrării sumei ca o cheltuială nedeductibilă fiscal pentru societate aceeaşi sumă nu poate reprezenta venit impozabil la persoana fizică.

Aceste cheltuieli au reprezentat avantaje acordate persoanelor fizice fiind corect încadrate, în raport de dispoziţiile O.G. nr. 7/2001 şi al Legii nr. 571/2003, ca şi cheltuieli nedeductibile fiscal şi totodată venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

În ceea ce priveşte contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinute de la asiguraţi în cuantum de 164.836 RON plus accesorii aferente recurentele arată că această sumă a fost

calculată în mod corect fiind aferentă bazei impozabile în plus, iar legalitatea stabilirii bazei impozabile determină legalitatea stabilirii contestaţiei pentru asigurări de sănătate.

Se arată că obligaţiile suplimentare au fost calculate corect în baza O.U.G. nr. 150/2002 privind organizarea şi funcţionarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, modificată prin O.G. nr. 93/2004 aplicabilă până la data intrării în vigoare a Legii nr. 95/2006.

Se arată că în mod corect prin Decizia din 31 octombrie 2008 s-a respins ca nemotivată contestaţia reclamantei-intimate.

Recurentele solicită admiterea recursurilor şi modificarea sentinţei atacate în sensul respingerii acţiunii ca neîntemeiate şi menţinerii ca legale şi temeinice a actelor fiscale contestate.

La dosar intimata-reclamantă a formulat întâmpinare în care a solicitat respingerea recursurilor ca nefondate şi menţinerea sentinţei atacate ca legală şi temeinică.

Analizând recursurile declarate în raport de motivele de nelegalitate, Curtea apreciază pentru următoarele considerente că acestea sunt nefondate, în cauză sentinţa recurată fiind dată cu aplicarea corectă a legii, în raport de probele administrate, faţă de toate aspectele de nelegalitate contestate .

Situaţia de fapt, care a determinat prezentul litigiu astfel cum rezultă din probele administrate acte şi expertiza contabilă este următoarea.

Reclamanta-intimată a fost supusă unei inspecţii fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecţie fiscală din 31 iulie 2007 şi Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, s-a dispus printre altele, desfiinţarea raportului de inspecţie fiscală şi deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalităţi de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalităţi de întârziere, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 120.734 RON – majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 15.305 RON – penalităţi de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 4.971 RON – penalităţi stopaj aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, urmând ca organele de inspecţie fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeaşi perioadă şi aceleaşi obligaţii bugetare care au făcut obiectul actului desfiinţat în conformitate cu cele reţinute în motivarea deciziei şi cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţia de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligaţii suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate

reţinută de la asiguraţi, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligaţii suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societăţii (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcţie Sinaia, str. F." şi "construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

A fost supusă unei inspecţii fiscale ce a vizat perioada ianuarie 2002 – decembrie 2006, în urma căreia s-a întocmit Raportul de inspecţie fiscală din 31 iulie 2007 şi Decizia de impunere din 31 iulie 2007 emise de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani.

Prin Decizia din 31 ianuarie 2008 emisă de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, s-a dispus printre altele, desfiinţarea raportului de inspecţie fiscală şi deciziei de impunere de mai sus, pentru suma totală de 1.968.796 RON reprezentând: 180.967 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, 134.672 RON – majorări de întârziere aferente, 18.516 RON – penalităţi de întârziere, 685.658 RON – impozit pe venituri din salarii, 545.920 RON majorări de întârziere aferente, 97.217 RON – penalităţi de întârziere, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 120.734 RON – majorări de întârziere

aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 15.305 RON – penalităţi de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 4.971 RON – penalităţi stopaj aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, urmând ca organele de inspecţie fiscală să reanalizeze cauza pentru aceeaşi perioadă şi aceleaşi obligaţii bugetare care au făcut obiectul actului desfiinţat în conformitate cu cele reţinute în motivarea deciziei şi cu prevederile actelor normative incidente în materie.

În urma reverificării dispusă prin decizia de mai sus, au fost întocmite, de către Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Botoşani, Raportul de inspecţie fiscală din 30 mai 2008, Decizia de impunere din 30 mai 2008 şi Dispoziţia de măsuri din 9 iunie 2008.

Prin Decizia de impunere din 30 mai 2008 au fost stabilite în sarcina reclamantei următoarele obligaţii suplimentare de plată: 685.658 RON – impozit pe venituri de natură salarială, 643.137 RON – accesorii aferente impozitului pe venituri de natură salarială, 164.836 RON – contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 141.010 RON majorări de întârziere aferente contribuţiei pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi, 161.768 RON – vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate şi 123.559 RON – majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Pentru a stabili aceste obligaţii suplimentare, organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială: retragerea din conturile bancare a sumei de 2.346.579 RON de către persoane care au calitatea de angajat al societăţii (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 2.114.728 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte

al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele “construcţie Sinaia, str. F.” şi “construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

Curtea apreciază că soluţia primei instanţe prin care reclamanta-intimată a fost exonerată de la plata sumelor de 161.768 RON, vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate plus majorări de întârziere aferente este dată cu aplicarea şi interpretarea corectă a dispoziţiilor art. 42 – 45 din O.U.G. nr. 102/1999, în raport de situaţia de fapt şi de scopul urmărit de legiuitor prin instituirea acestor obligaţii în sarcina agenţilor economici în perioada august 2002 – 31 decembrie 2006.

Reclamanta-intimată avea obligaţia conform art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, în forma în vigoare pentru perioada respectivă de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puţin 4% din numărul total de angajaţi, iar nerespectarea acestei prevederi, potrivit art. 43 alin. (1) din acelaşi act normativ, se sancţionează cu obligaţia de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe ţară înmulţit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

De la această obligaţie art. 43 alin. (2) prevede o excepţie şi anume în situaţia în care agentul economic face dovada că a solicitat trimestrial repartizarea de persoane cu handicap şi că agenţiile de ocupare a forţei de muncă nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.

Fapt de necontestat intimata nu s-a adresat agenţiei pentru ocuparea forţei de muncă pentru a solicita trimestrial repartizarea de persoane cu handicap, însă s-a adresat ulterior în luna februarie 2007, când Agenţia Judeţeană pentru Ocuparea Forţei de Muncă Botoşani a comunicat cu adresele

3031, 3032, 3033, 3034 şi 3035 din 14 februarie 2007 faptul că în perioada 2002 – 2006 nu a avut în evidenţă persoane cu handicap calificate în înscrierile societăţii.

În mod corect prima instanţă a contestat că intimata nu putea să-şi îndeplinească obligaţia de a angaja persoane cu handicap chiar dacă îndeplinea cerinţa formulată de a solicita agenţiei repartizarea de persoane cu handicap şi a apreciat corect în raport de situaţia de fapt că intimata a fost în imposibilitate obiectivă de a-şi îndeplini această obligaţie prevăzută de art. 42 din O.U.G. nr. 102/2009.

În cauză nu se impune sancţionarea intimatei pentru nerespectarea obligaţiei prevăzute de art. 42 din O.U.G. nr. 102/1999, scopul legii prin dispoziţiile art. 42 – 43 din O.U.G. nr. 102/1999 fiind acela de a proteja persoanele cu handicap şi nu de a sancţiona agenţii economici pentru neîndeplinirea obligaţiei de a solicita formal agenţiei repartizarea de persoane cu handicap.

Faţă de situaţia concretă a reclamantei, în perioada 2002 – 2006 agenţia teritorială a comunicat ulterior în februarie 2007 că nu a avut în evidenţă persoane cu handicap necesare activităţii. Aşadar, intimata şi în situaţia în care solicita trimestrial în perioada supusă controlului repartizarea de persoane cu handicap agenţia nu putea să-i repartizeze astfel de persoane deoarece nu le avea în evidenţă.

S-a apreciat corect că în raport de situaţia de fapt, neîndeplinirea cerinţei formale a solicitărilor trimestriale nu are relevanţă şi aplicarea formală şi excesivă a textului nu poate să determine sancţionarea reclamantei-intimate.

În acest sens există şi practica instanţei de recurs, respectiv Decizia nr. 2041 din 17 aprilie 2007 pronunţată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, secţia de contencios administrativ şi fiscal.

Aspectul de nelegalitate cu privire la impozitul pe venituri

de natură salarială nu este fondat, în cauză prima instanţă interpretând şi aplicând corect dispoziţiile legale incidente, respectiv dispoziţiile O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit până la data de 1 ianuarie 2004 şi dispoziţiile Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. după data de 1 ianuarie 2004 în raport de situaţia de fapt şi de probele administrate – acte plus raportul de expertiză inclusiv răspunsul la obiecţiunile formulate de recurente.

Cu privire la impozitul pe venituri de natură salarială, instanţa reţine că organele fiscale au considerat ca fiind venituri de natură salarială, şi nu cheltuieli, suma totală de 2.346.579 RON, din care suma 1.511.458 RON plăţi şi extrageri către persoane care au calitatea de angajat al societăţii (231.851 RON de către E.C.R. angajată cu contract individual de muncă înregistrat la 16 septembrie 2009 şi 1.279.606,74 RON de către C.G. având calitatea de acţionar majoritar şi preşedinte al Consiliului de administraţie) şi angajarea unor consumaţiuni de materiale de construcţii şi servicii în cuantum total de 835.121 RON, la obiectivele "construcţie Sinaia, str. F." şi "construcţie Bucureşti, str. P.S., sector 1" la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construcţie aparţin persoanei fizice C.G.

Sumele ce reprezintă plăţi către comercianţi sau extrageri de numerar efectuate de E.C.R. şi C.G. au fost înregistrate în contabilitatea reclamantei ca fiind cheltuieli de protocol, pe baza extraselor de cont. În urma primei inspecţii fiscale s-a considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit întrucât nu au la bază documente justificative, extrasele de cont neputând reprezenta astfel de documente întrucât în acestea nu se pot identifica în ce au constat bunurile şi serviciile achiziţionate de societate şi dacă acestea au fost necesare societăţii în desfăşurarea activităţii.

Ulterior, când s-a realizat cea de-a doua inspecţie fiscală, ce formează obiectul cauzei de faţă, organele fiscale au

considerat aceste sume ca fiind venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit, făcând aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 (aplicabil până la 1 ianuarie 2004), respectiv art. 41 lit. b) şi art. 55 din C. fisc. (aplicabil după 1 ianuarie 2004).

Curtea apreciază că modul în care au procedat organele fiscale este nelegal, întrucât au calificat aceleaşi operaţiuni, în mod diferit la verificarea impozitului pe profit al societăţii faţă de verificarea impozitului pe venit la salariaţilor. Astfel, dacă organele fiscale considerau, pe baza documentelor verificate, că există probe că respectivele plăţi către comercianţi şi extrageri de numerar de către E.C.R. şi C.G., nu reprezentau cheltuieli de protocol ale societăţii, ci venituri de natură salarială ale persoanelor de mai sus, aveau obligaţia de a le califica ca fiind venituri/cheltuieli de natură salarială, nu numai atunci când au verificat impozitul pe veniturile salariaţilor, ci şi atunci când au verificat impozitul pe profit al societăţii.

Lipsa unor documente justificative pentru cheltuielile respective atrage sancţiunea nedeductibilităţii fiscale pentru impozitul pe profit al societăţii în calitate de angajator în baza art. 21 alin. (4) lit. f) din C. fisc. dar nu poate determina şi justifica încadrarea lor greşită, de către organul fiscal ca şi venituri de natură salarială, respectiv venit impozabil la angajat.

În acest sens este şi concluzia raportului de expertiză în sensul că sumele în cauză, reprezentând operaţiuni de ridicare de numerar sau cele de efectuare de plăţi cu cardurile, pentru care nu se prezintă documente justificative cerute de lege sunt nedeductibile fiscal şi nu pot fi incluse în baza de calcul şi supuse impozitului pe venit.

Expertiza nu înlătură cerinţa necesităţii prezentării documentelor justificative astfel cum le defineşte legea, însă arată faptul că din punct de vedere fiscal inexistenţa

documentelor justificative întocmite potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau a intrării în gestiune, constituie motiv de nedeductibilitate fiscală pentru impozitul pe profit [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.].

Însă inspecţia fiscală, deşi a reţinut acest fenomen ca reprezentând cheltuieli nedeductibile la calcularea impozitului pe profit, în stabilirea diferenţelor de impozit pe profit, motivul de nedeductibilitate care să fie în concordanţă cu situaţia de fapt constatată [art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc.] ci a încadrat constatarea la art. 21 alin. (4) lit. e) ca reprezentând cheltuieli efectuate în favoarea acţionarilor sau asociaţilor. Această încadrare influenţează ulterior în tratarea impozitului pe venit, fiind adăugate la baza de impozitare şi asemenea sume.

În acest mod s-a mărit în mod nelegal baza de impozitare şi au fost reţinute în sarcina reclamantei sume care nu se încadrează în venituri de natură salarială supuse impozitului pe venit conform art. 9 alin. (1) din O.G. nr. 7/2001 aplicabile până la 1 ianuarie 2004 şi respectiv art. 41 şi art. 45 din C. fisc.

În mod greşit organele fiscale au considerat că sunt venituri de natură salarială şi angajarea unor costuri de materiale şi servicii în cuantum total de 835.121 RON la obiectivele “construcţie Sinaia str. F.” şi “construcţie Bucureşti str. P.S., sector 1” la care actele de proprietate şi autorizaţiile de construire aparţin acţionarului majoritar C.G.

În mod corect în raport de concluziile raportului de expertiză şi răspunsul la obiecţiuni, prima instanţă a apreciat că respectivele costuri angajate pentru cele două obiective investiţionale pentru perioada 2002 – 2004 nu reprezintă venit impozabil la angajat, respectiv acţionar şi nu pot fi asimilate veniturile de natură salarială neputând fi supuse impozitului pe venit, ele fiind asimilate dividendelor începând cu data de 1 ianuarie 2005.

Aceste sume au fost considerate greşit de către organul fiscal ca fiind venituri de natură salarială, ele neputând fi considerate decât cel mult având natura unor dividende, astfel cum sunt definite de art. 7 alin. (1) pct. 12 din C. fisc. (inclusiv în forma iniţială) şi anume "o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecinţă a deţinerii unor titluri de participare la acea persoană juridică".

De altfel, organele fiscale califică astfel de cheltuieli pentru anii 2005 – 2006 ca fiind dividende, invocând dispoziţiile introduse începând cu 1 ianuarie 2005 în art. 7 alin. (1) pct. 12 lit. d) din C. fisc., potrivit cărora "dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acţionar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend".

În condiţiile în care reglementările legale referitoare la impozitarea veniturilor din salarii, reţinute de organele fiscale, au rămas în vigoare şi după modificarea C. fisc., prin introducerea dispoziţiei de mai sus, rezultă că organele fiscale au calificat greşit respectivele sume ca fiind venituri salariale, şi nu dividende, neputând fi admis ca în baza aceloraşi dispoziţii legale să se poate ajunge la concluzii diferite.

În consecinţă instanţa de recurs apreciază că prima instanţă făcând o aplicare corectă a legii şi valorificând concluziile raportului de expertiză contabilă a constatat că este nelegală obligarea intimatei la plata sumei de 685.658 RON impozit pe venituri de natură salarială plus accesorii aferente de 643.137 RON.

Al treilea aspect de nelegalitate privind obligarea reclamantei-intimate la plata sumei de 164.836 RON contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi plus majorări de întârziere aceste categorii de venituri.

În mod corect prima instanţă a apreciat nelegalitatea soluţiei administrative dispusă prin Decizia din 31 octombrie 2008 prin care contestaţia privind această categorie de debit a fost respinsă ca nemotivată.

S-a reţinut că reclamanta-intimată a invocat aceleaşi argumente atât cu privire la impozitul pe venitul din salarii cât şi cu privire la contribuţia la fondul de sănătate având în vedere interdependenţa dintre cele două categorii de obligaţii la bugetul de stat stabilite în sarcina intimatei.

Plecând de la premisa că suma principală reţinută de 685.568 RON a fost considerată şi stabilită nelegal ca fiind impozit suplimentar pe venituri de natură salarială de către organele fiscale, cu ocazia celui de-al doilea control, în mod corect prima instanţă a apreciat ca neegală şi obligarea intimatei la plata sumei de 164.836 RON contribuţia pentru asigurări de sănătate reţinută de la asiguraţi plus accesorii aferente, sume care au fost stabilite avându-se în vedere aceleaşi sume considerate greşit şi nelegal de către organele fiscale ca fiind venituri de natură salarială.

Faţă de cele expuse mai sus, Curtea în baza art. 312 alin. (1) şi (2) din C. proc. civ. va respinge recursurile ca nefondate, menţinând ca legală şi temeinică sentinţa pronunţată de instanţa de fond.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I DE

Respinge recursurile declarate de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Iaşi (fostă Direcţia Generală a Finanţelor Publice Botoşani) împotriva Sentinţei nr. 1472 din 29 februarie 2012 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunţată în şedinţă publică, astăzi 25 februarie 2014

Sursa: www.scj.ro